中國所得稅

楊昭智 著

所得稅會計論

袁際唐 陳德容 合編

民國叢書

第五編

·37·

經濟類

上海書店

中國所得稅

楊昭智著

中華民國三十六年八月初版

中國所得稅一冊

定價國幣捌元

印刷地點外另加運費

著作者 楊昭智

發行人 朱經農

上海河南中路

印刷所 商務印書館印刷廠

發行所 商務印書館

各地

錢序

立國之道，最要者不外建設與國防，凡對此共同團體之共同費用，自當由團體分子共同擔負之，此賦稅之所由來也。慨自海通而還，一國之大計，乃與各國相爲控制，財用之盈絀，一繫乎互市之消長，昔所謂稽而不征，薄其稅斂諸學說，固不能存在，而賦稅之種類，亦非閉關自守時代之簡單，況當百廢俱舉之時，需用更多，求闢賦稅之源，亦爲當務之急，而人民對於國家，欲去其苛細，而直接盡其輸將之義務者，則惟所得稅較爲適宜，此舉世所公認爲賦稅中之良法也。其優點有三：按各種直接稅，多限於部局，不能普及，所得稅則除不及納稅標準者外，一般國民，隨所得額之大小，咸有納稅之義務，是合於賦稅普及之原則，此其一；各種間接稅，若按貧富兩者之能力而言，則富者負担，反較輕於貧者，殊欠公允，所得稅則採用累進率，使各個人之納稅負担，與納稅能力比例增減，以免貧重富輕之弊，是合於賦稅平均之原則，此其二；國民能納所得稅者，多中流以上之人，在承平時，稅率減低，以培養其富力，一旦有戰事，則可提高稅率，以急國難，是所得稅合於賦稅有伸縮之原則，此其三。具此三優點，是以英國在百四十餘年前，即創行之，其他歐美各先進國，亦次第採及，日本採用此稅在明治二十年，我國民國三年，曾公布所得稅法草案，民國十年試行，因內戰而停頓，直至廿五年秋，始由立法院通過所得稅暫行條例，行政院頒行施行細則，頗聳動全國之視聽。茲值開徵伊始，少研究者輒多疑慮，蓋稅法雖良，而稅制則最複雜，會計之組織更無論矣，亟待碩學深思之

士，多方論述，以供大衆之硏討，袁君際唐教授，曾主講復旦大學，纂著所得稅會計論，付刊問世，觀其論列，凡所得稅會計之討論，實務，書表，罔不綱舉目張，應有盡有，誠空前傑作也，凡與所得稅取與有關者，咸宜手置一編，以資考鏡焉，是爲序。

吳興錢永銘

二五・十二・二十三。

金序

夫經國以制用爲先，而理財尚焉；理財之道以健全稅制爲先，取精用宏，利莫大焉。近時稅法之良，又莫所得稅若。吾國處非常之際，柄國鈞者高瞻遠矚，毅然以所得稅付諸實施，吾知若干載後，必駕關鹽統諸稅而上之，實爲吾華夏稅法之一大轉變也。雖然，制度誠良矣，惟以吾國幅員之廣，商情之繁，民間又不相習，實難以圖厥始，更以我國商民素乏會計制度，課征之根據，輒感無所適從，因之糾紛擾攘，在所難免，蓋非立法之不善，乃綜覈名實之爲非易也。嘗考先進諸國稅法，燦然可觀，而其國學者，毋不殫煩於稅務會計一門，再三致力焉，誠以會計紀錄，關係稅額之計算，務使納稅人納其所應納，政府得其所應得，國家處常應變，於財政之運用，得以裕如，即全民咸蒙其休焉，可不愼哉！袁君際唐以會計名其家，近復鑒於所得稅推行之始，會計益居重要，乃輯爲所得稅會計論一篇，首述所得稅會計之概念，爲原理的闡述，次之以實務，舉凡英美中三國最近稅法及實施情形，分門別類，一一詳列，復次殿以會計書表，於申報方法，報告編製，遍舉例證，使一編在手者，心領神悟，即其軌轍，頃刻可以集事，蓋於吾國所得稅之推行，其翊助之功，必將爲百世所共見也。袁君徵序於余，爰識數語以署其端。

吳江金國寶序

中華民國二十六年二月

李序

我國商人對於會計，向多因陋就簡，自今年元旦所得稅條例完全實施以還，則雖欲繼續簡陋，亦不可得，何則？不特勢有所不能，即政府亦斷不允許也。果也，最近滬市各業如豆米行業，醬園業，綢緞業等均已設立專門委員會，蒐集各會員商店所用簿冊，逐一比較研究，劃一名稱，規定格式，分發各會員應用，自本年度起實行，以免將來檢查簿冊時，發生麻煩。由此可知所得稅與善良之會計制度盡有不可或離之關係。抑不特納稅者須有善良之會計制度，即征稅機關對於所得稅亦必須有善良之會計制度而後可。

吾友袁君際唐近與陳君德容合著所得稅會計論一書，凡關於所得稅會計之概念與實務，均能貫通中外，融會東西，是誠當今國人必讀之書也，其對於所得稅會計之貢獻，自不待言矣。是爲序。

李權時識於復旦大學

中華民國二十六年二月十八日

謝序

夫當國家非常時期。政府恆行新稅以應付財政上之措施。而調劑經濟上之平衡。我政府之久經籌備。而今始見諸實行之所得稅。即所以裕國課而利民生也。仿世界各國之先例。復詳審我國之經濟現狀，社會情況，生計程度。而公佈所得稅暫行條例。及施行細則。使有所遵守而毋違。第政府對於所得稅之政策。既實施焉。人民對於所得稅之意旨。既瞭然焉。而課稅者與納稅者間相恃以爲計算之標準者。厥惟會計。設無合式之會計以爲之根據。必至發生困難。即稅之應免，應補，應罰，應退，均將無從適從矣。考我國會計制度。向無規定。會計之記錄。更無一定之程式。在昔經濟幼稚時期。事業單純。自可因陋就簡。惟迄近代。工商各業之稍具規模者。政府已行其嚴密之監督。自身亦需有精細之考核。會計整理。已感切要。故其事業上之資產負債損失利益之計算。具有詳備之表報。足資課稅納稅之標準者。所在多有。而在一般之事業。恐猶未深切注意及此。更以會計人才之缺乏。將來在課稅方面。深慮有漏稅逃稅之弊。在納稅方面。難免有重稅罰稅之害。或逕陷於不普遍不公允。而失其所得稅之真義矣。袁君際唐。主講復旦大學所得稅會計論。將以其講授資料。編成專書。理論實踐。兼收並蓄。刊行於世。俾世人瞭解所得稅與會計之有密切關係。而灌輸國民不可或缺之智識。吾知袁君之於是書也。全在乎所得稅會計上。竭盡其指導之責任。其有助於福國利民之大計。豈淺鮮哉。

謝霖

凡例

(一)吾國倡辦所得稅之議已久，於二十五年七月二十日始由立法院通過所得稅暫行條例，行政院亦於八月二十二日頒佈施行細則，同年十月起已分別着手開徵。考所得稅制，在課稅制度上屬意最良，亦為最複雜之稅制，茲值開徵伊始，吾人對於現行制度與先進國家之成例，似宜有比較之研究與深切之認識，以冀澈底了解，而為推行之參考。前編者曾在復旦大學主講「所得稅會計論」一科，係參酌各國稅法及專著，編印講義，竊以所得稅之推行，端賴會計為輔，蓋會計記錄如不得法，則應納稅額之計算，即無法使之準確，納稅人之負担，即不得公平，於是狡詐者逃稅，國家之稅收，必蒙影響，故各國於稅務一項，多有會計專著，如日人船田勇與片岡政一各著有稅務會計，美人蕭胡G. F. Sherwood之聯邦稅務會計Federal Tax Accounting華爾通書局Walton Publishing Company亦編有所得稅會計及實務 Inome Tax Accounting and procedure 等書，顧其內容所述，無非費用之扣除，所得之課免，及其計算耳。吾國晚近於會計一學，國人提倡研究，不遺餘力，而於所得稅會計之著述，尚付闕如，爰不揣譾陋，將前編之講稿，加以整理，更補入最近頒佈之所得稅條例及細則，彙成一帙，刊印行世，聊資借鑑，藉以喚起國人之注意。

(二)本書分為三編，首述所得稅會計之概念，予讀者以原理之認識，次言所得稅會計之實務，係參照稅法與

實施之情形，作進一步研究之資料，末為所得稅會計之報告，分述申報之方法報告之編製，故本書之內容，理論實務兼收並蓄，至制度方面，雖僅英美中三國，然英國為所得稅發源之地，且為分類法所得稅最成功之國家，美國以綜合法課稅，乃稅制中最良之辦法，早已著名全球，兩國稅法與實施情形，均足為吾國效法，是以本書趨重於英美二國，而略及其他國家之稅制，容俟暇日，將另著專篇以論之也。

（三）書內所有名詞，凡見諸現行法令及會計專著者，均已採酌應用，其尚未譯定者，依極普通而合理之譯名，加以詮釋，乖誤舛謬之處，尚祈高明指正之。

（四）吾國因所得稅條例施行細則及征稅須知頒佈未久，稅制自尚未臻完備之境，故編者依國情習慣，參以英美之現制，略加補充。

（五）本書除取材於英美一九三六年之稅法及吾國所得稅條例及細則外，頗有引用時賢著作之處（見附錄一參考文獻）再本書付梓之前，寵承光華大學張校長題名，復旦大學錢校長，及財政專家劉大鈞金國寶李權時謝霖諸公賜序，謹此一併申謝。

（六）本書出版忽促，謬誤難免，讀者不棄，幸加教正。

民國二十六年二月八日

編者識於大成會計統計事務所

所得稅會計論目次

第二編　所得稅會計之實務

甲　英國之部

附錄

所得稅會計論

第一編　所得稅會計之概念

第一章　緒論

第一節　所得之釋義

所得二字，驟視之，似無釋義之必要，然而經濟組織既日益發達，各人情況又每不相同，所得二字，遂亦頗堪研究，第一：所得有總所得與純所得之別，按總所得爲納稅人在該納稅期間收入之總額，既未扣除一切必需之費用，自不能表示其納稅之能力，故課征所得稅，應以純所得爲標準。第二：所得稅爲最公平之賦稅，故設使二人所獲爲同額之純所得，又往往因各人情況之不同，而其納稅能力，遂亦大相逕庭者，故各國稅法，多有豁免及減免（下詳）之釐訂也。第三：所得有勞力所得與財產所得之別，前者所得均由個人勞力所致，較之不勞而獲之財產所得，自多困難，故各國稅法對於兩種所得，課徵不同，例如英國對於納稅人之勞力所得減徵所得稅六分之一（惟不得有逾三百鎊，）美國則明定凡所得年在三千元以下者，均稱勞力所得，收入超過一萬四千元者，無論如何不得目爲

勞力所得，此蓋二國稅制之不同也。第四：所得有貨幣所得與心理所得之別，心理所得云者，所得之性質為享用財物之權利，雖非貨幣的形式，但確具有貨幣的價值，此種所得應否課稅，頗成問題，美國則以此種所得估計為難，且事實上確無所得，故不課稅；而在英國則以此種所得，若從而出租，則必有貨幣所得；今既不出租，則其使用權利之價值，即其所得之收入，未始不可加以估計而課稅焉。依財政原理而言，若將心理所得直接包括於貨幣所得之中，未免困難重重，亦且無法決定之，是以所謂所得係指普通貨幣所得而言，而對於衆共所知的及易於決定的心理所得，偶爾包括在內。

第二節　所得稅會計之意義

普通工商業之會計，無非紀錄經營之情形，決算損益之結果，最後目的在示其在該期間真確之損益，及其財產之狀況，故所得稅之徵收，須賴會計為輔，我國所得稅暫行條例施行細則第二十四條明定申報所得時，須附呈資產負債表，損益計算書，及財產目錄，以資證明，英美各國於編製所得額報告表，亦莫不以其會計上決算報告書為繩準，蓋所得稅施行之後，必引起會計上之問題，如投資資本之計算，費用損失之扣除，以及課稅所得之決定等，莫不須依稅法之規定，分別計算，否則縱有合理之會計紀錄，恐仍難為稅法所認可，故所得稅會計者，在依稅法之規定，憑會計之原理，以研究合理合法之會計也。

第三節　所得稅課徵之範圍

按所得稅課稅之範圍，分為兩種：一曰一般的所得稅制，如英之稅法，分為財產所得，農產物所得，國債利息所得，營利事業所得，薪給報酬所得五種，旨在使稅法之效力，得以普及，並無何種階級享有免稅之待遇。一曰特別所得稅制，如意之稅法，即分動產所得，企業所得，官吏所得，及勞力所得四種，其地主已課生產稅之所得，並不在應課所得稅之列，故意國所得稅，又以動產所得稅名焉，以上兩制，論公平普遍之原則，則前者較勝於後者，惟後者則施行較易耳。

第四節　所得稅課徵之方法

考所得稅課稅之方法凡三：一曰估定法，即按外表之形式為推定所得之數額，課以應納之稅是也，其優點在省除麻煩，易於徵收，但就法國及他國往事證之，則缺點極多，蓋法律上規定之標準，既極其簡單，稅吏舞弊之方法，又防不勝防，而且社會愈複雜，個人所得亦愈難推定，故估定法揆諸按能力納稅之原則，亦不過略得近似，絕不能謂公平二字，是以此法早經淘汰，僅成財政史上一名詞而已。二曰申報法，即按照個人所得之總額而課稅之方法也，因所得之總額，由納稅人之申報自繳，故又曰自繳法，各國行之而著成效者，首推美德，不過確知個人所得之總

額，亦非易事，必行政機關辦事謹嚴，更濟以精細之調查而後方克致效。三曰課源法，即分所得爲若干類，各就所得之來源截收其應納之所得稅，故又名扣繳法，英國行之最著成效，意則次之，其優點在征收手續既極簡省，而課稅亦極準確，少有遺漏，然此行之於實業發達公司繁興之國，乃能顯其所長，否則稅源不甚歸聚，截收之法亦未能推行而盡利也。

第五節　所得稅之稅率

考賦稅之稅率有三：曰累減稅率，比例稅率，累進稅率，現在累減稅率，既已廢止，則所存者，比例與累進兩種稅率耳。英儒柏斯特布爾 Bastable 氏以爲所得稅之稅率，爲求獲得稅負分配之真正比例起見，應採累進制，蓋因所得少者，當其納消費稅及其他間接稅之負担，較之所得大者爲多，故課所得稅時，予以減免，使躋於平，且納稅能力之增加，較之所得之增加爲速，尤宜於累進，惟累進不宜過急，操之過急，足以滋長逃稅之弊，不但不能增加國家之收入，且往往因之而減少，試觀美國聯邦政府所得稅增至甚高時，而其歲入反形減少，即可概見之矣。

第六節　所得稅盛行之理由

世界列強若英美，其財政歲入基礎，極爲穩固，蓋皆以所得稅爲主要之收入也，其他各國亦莫不努力於所得

稅之推行，考其理由約有數端：

（一）所得稅爲表示個人納稅能力最確當之標準，平時人民所納各種賦稅，無論其爲直接稅或間接稅，莫不由個人之所得償付，顧兩種課稅方法，頗有不同之處，蓋間接稅如消費稅關稅等類，僅能在人民消費能力及消費需要上加以課稅，不合公平原則，自無庸言，故遠不如直接稅就個人所得數額，依其納稅能力課以所得稅爲愈，間接稅則無論納稅人之納稅能力如何薄弱，苟有消費，即征以稅，人民之窮富不等，其界限效用尤難測量，是以所得稅最合平等原則。

（二）所得稅有矯正負担不公平的效能，無論何國，因經濟上社會上財政上之原因，不能不課以消費稅，而消費稅之負担又極不公平，此項缺點，極爲顯見，自財政立場言，自不能不加矯正，而所得稅即所以治此缺陷也，蓋所得稅制之中，規定生活費用之扣除，使所得小者不致被稅，所得多者復可依其數額課以累進稅，賦稅分配之全部，庶幾可臻乎平。

（三）所得稅稅收最富穩固性，一國有各種經濟資源存在，此等資源，即不斷發生所得，則稅收自不致有所減少，且一國之經濟資源，苟非遇有巨大變故，自必歷年增加，因之所得稅稅收，焉有不隨之而增加者乎！於是即可適應歲出之膨脹而增加之，其數額可根據於經濟資源及從前稅收統計預測確實，於編製歲入預算上即得數額確實之效果，反之關稅（我國歲入大多屬關稅年約三萬萬元）平時歲入容或可靠，一旦戰事發生，輸入輸出同時

銳跌，歲入自必大減，於是財政上即生莫大之問題焉。

(四)所得稅適合普遍原則，蓋所得稅係依人民在一定期間所得而課稅，人民既各有其所得，則政府征稅自極爲普遍，此固一定之理，毋庸更爲贅敍者也。

(五)所得稅最富彈性，以適合財政上之需要，蓋所得稅不僅在經濟發展時稅收增多，以適應經費之膨脹，即在國家遇有變故，如戰事災荒發生時，他種間接稅收，自必猛減無疑，而所得稅稅收則較爲可恃，因所得稅可以依歲入預算需要的情形決定稅率，如果每年決算有盈餘時，可以裁低稅率，以增加人民所得，而減輕人民負担，用以培養民力，善儲國富，反之如國家經費需用增加時，亦可加高稅率以圖彌補，初不以事變而有若何之減少也。

第七節　國人對於所得稅應有之認識

所得稅之內容既如前述，顧此稅尚有更重大之意義，爲全國國民必須予以徹底之認識者，謹按財政部印行之現在實行的所得稅一書，節錄國民對於所得稅應有之認識如次：

第一項　確立良善稅制

過去國民對於國家，非不盡納稅之義務，顧以輕重厚薄之間，殊失調濟平勻之理，有利得甚厚，而對國家竟無

絲毫之輸納者，有負担已重而仍喘息於催比之下者，如一般所謂苛雜，對公既無確切之效益，對私儼同刑人之梏桎。故中央於政局粗得寧靜之時，卽毅然決定廢除一切苛雜，確立良善稅制，以爲整理財政安定民生之唯一政策。自二十年裁撤厘金以後，繼以各項苛稅雜捐之陸續廢除，數年以來，先後已達五千餘種，稅額五千餘萬元，現除邊遠省區因情勢特殊尙須繼續努力，其餘各省大體已可告一段落。預計最近期間必能使全國各地更無苛雜之存在。但苛雜之廢除猶爲消極設施，積極改革尙有賴於直接稅之推行，所得稅卽其一也。所得稅之籌議，始自前北京政府時代，顧當時以厘金及其他苛雜，層出不窮，財政系統紊亂不堪，雖欲舉辦良稅，而人民莫敢置信。茲中央本貫澈始終之信念與民更新，其關民族復興之偉業，對於財政之整理基礎，已具規模，所得稅之推行，時機漸臻成熟。故決心推行，以期完成良好稅制之穩固基礎。其目的初本不在收入之增加也。其理由有可得而言者，一曰負担之輕微而合乎能力原則也。夫稅名所得，必以人民收益有確實保障者而後始負納稅之義務，故所得益多者，其義務亦隨之增加，毫無所得或所得甚少者，不特不予課稅，且進而由國家予以妥善之救濟焉。所謂取諸富有而濟其窮乏，此平均之精義也。二曰辦理之嚴密而合乎科學方法也。稅款征收，在習慣上必須多設機關，始易推進，因是用人必多而弊害遂不能免，所得稅爲現在僅有之直接稅，亦卽我全國國民開始對國家負其責任之有力表示，故所收之稅款必須使點滴皆能歸之於公，而無絲毫之浪費，故今後稅務之執行，絕不濫設機關，任用冗員，初步征收之時，只依其性質及區域之所近分別委託地方財務機關負責辦理而收受款項之責任，則付之於國家銀行郵政儲金局

或其他指定之銀行商號，使人民對於國家亦若家事，稽考既易，監督自切，一切弊害，皆無從得而產生矣。三曰繳款之簡捷而合乎行政效率也。依所得稅條例之規定，征稅分為三種繳納方法，則分為課源及申報二類，採用申報之方法，其手續極為簡單，絕無一切苛擾之弊。國難以來，國民對於國家之認識愈深，負責之勇氣亦隨之加強，就中央舉辦各項重要事業之成績觀之，如推行法幣也，防遏走私也，整理地方財政也，乃至新生活運動等等，莫不以極順利之情形，獲得圓滿之效果，故所得稅之創辦，度亦必有超乎尋常預料之樂觀也。

第二項　扶植眞正民權

昔美國之獨立也，以納稅而無代表為其號召之理由，卒之英國不得不屈服於眞理之下，而承認美國之獨立。吾國當滿清之時，厲行專制，人民困於聚斂，而終無問政之可能。　總理倡言民權，發動革命，辛亥一舉，帝制遂滅，不幸軍閥乘時割據，任意誅求，人民之生命財產，仍無合理之保障，於是本黨有十五年之北伐。南京奠都以後，即從事於民權之培養，近年以來，各地方建設之猛進，已有目共覩，即就財政一端而論，如厘金之裁撤，關稅之自主，法幣之推行，金融組織之改善，苛捐雜稅之廢除，地方預算之確立，次第均著成效。他如地籍整理，田賦改革，雖事鉅責重，非旦夕所能為功，然日積月累，成績已斐然可觀。此皆最切實之表現，亦即國家進於近代化之重要過程也。今所得稅之創辦，則更足以促進民權之實施，使國民加增問政之機會。蓋國民雖有貧富之別，而其應享國民之權利，則無稍

異，其所得多者，應知此乃國家所給予優良之機會，即須對國家多負其應盡之責任，今而後固不容有捆載他適，獨善其身，逍遙作國外寓公之國民，亦即使每個國民皆知其本身乃屬民族之一員，應完全担負民族興亡之責任，國家亦自是能明瞭人民生活之眞相而易於衡量其國力，以從事於民族生存之競爭。

第三項　促進國民經濟建設

或謂征收所得稅，將使物價騰貴，當此農村崩潰，百業凋敝之時，小民生計，將益不堪。此種顧慮，尤以商民團體中，最爲流行。實則此不過一人之臆，而其所臆測者，更與事實相反，蓋所得稅非間接稅，無從轉嫁，絕不能影響於物價，此爲經濟學家一致公認之鐵則。例如一桶啤酒原價十五元，如征收其他間接稅款三元，則其市價必爲十八元，此因轉嫁之故，其担負人爲購買者。但若出售十八元之啤酒，出售人賺得一元之純利，而其資本實額在一千元以上者，須售出啤酒一百桶以上，始征收三元之所得稅，此三元之稅，既不得轉嫁於貨物，而出售人亦無不願繳納之理。果有人意圖避稅而提高物價，則依市場競爭之原則，必無人購買其貨物，而終至於虧蝕，最後雖欲繳稅而不可得矣。至謂農村崩潰，百業凋敝，與所得稅之征收，根本不發生聯繫之作用，反之，所得稅之施行，大可以促進農村之復興與市場之繁榮，實爲國民經濟建設運動之主要因素，蓋人類心理，莫不希望其事業之成功，成功云者名利雙收之謂也。茲就經商而言，普通商家於年終結帳之時，查知本年盈餘甚多，例必提出紅利若干，以分配於共同勞動

之人，此時國家向之征取千分之幾之稅款，其比例不過等於彩伴分紅之一小部分，以區區之數，而換取商場勝利者之光榮並博得報效國家之獎勵，凡稍有知識之人，蓋無不樂從者，故所得稅實行以後，商場之活躍，必更為激進，嘗聞英國當實施所得稅之時，人民均不願以其款項存放銀行，乃相率投資於工商，因存放銀行所得之利息不及投資於工商之厚，雖同樣須納所得稅，而人民寧願徵納較重之稅，以期同時可得較厚之利息。英國工商業之發達，稱雄於世界，雖其原因不一，而所得稅能促進生產，增加富力，固不容否認也。夫個人處世，其成敗之條件有二，即有能力而勤奮精進者成，反之則敗，國家之強弱，即繫於個人之成敗，愚頑怠惰之徒，雖其自身之生存，亦難以維持，國家固不能再課以其他之責任，故所得稅之施行，其成敗利鈍，實為國家能否趨於繁榮之良好準繩也，

第四項　培養民族道德

依所得稅暫行條例之規定，凡有所得者不問中外人民，均應一律納稅。因此有人顧慮外人或將憑借租界之勢力，抗不繳納，結果必將促成資金之逃避，使租界日趨繁榮，內地益受迫害者。此實為一極嚴重之事實，然其關係不在外人對於所得稅是否願意繳納，而在我全國同胞能否同心同德，以爭取其民族獨立自由之主權，中國國民欲圖民族之復興，且不憚犧牲一切以取得之，則已失之國土，均可一一收回，遑論乎租界，更無論區區所得稅之繳納問題也。

故假定因所得稅之施行而有資金逃往租界之現象，是乃民族道德總崩潰之結果，吾國將來之一切希望，均將自此宣告終結，更何有於所得稅之征收！雖然，此不過或有之想像耳。依吾人理性之推測，預料外人之在中國經營工商等業者，終必服從吾國之法律而繳納應有之稅款，亦如吾國僑民在外國之必須繳款者相同，若不幸而有強詞抗拒者，知其目的必在經營謀利以外，否則因區區稅款而受輿論制裁，更大之損失，智者不為也。如其國籍屬於中國，欲託庇外人而逃避納稅之義務，是更為世間至愚極笨之舉，實不值予以任何之顧慮。茲試假定全國資金，均因逃避所得稅而流入租界，乃至外國，其時中國必亡，但流入外國之資金，即能免所得稅之繳納乎？為逃稅而亡其國，終須繳納更重之稅而[illegible]然以作亡國之人，世間寧有此類笨伯乎？漢奸之流，世固有之，然使我民族道德之基礎日臻強固，則少數漢奸之為害，不過滄海微波，不足影響我之毫髮也。是所得稅之施行，正為培養我民族道德極佳之工具，吾國民是否願愛其國，能愛其國，將以是卜之。

第八節　關於所得稅名詞釋義

(一)優待（Credits）在純收益下減去某種優待餘額，此種優待的數目乃假設已經完稅的收益，此種收益第一就是認為在稅源上已經完稅的收益；第二就是所謂個人免稅額，按美國在一九三五年度之稅法明文規定：獨身者免稅額為一千元，已婚人免稅額為二千五百元，供養依賴人者每人免稅為四百元，英國在一九三五年度，

亦明定個人之優待額爲一百鎊，夫婦之優待額爲一百七十鎊，供養依賴人者每人免稅五十鎊，就普通情形而言，此種優待額，就是假設等於最低限度的生活費，不過此種免稅辦法，並不將附加稅（下詳）計算在內，是當注意者也。

（二）豁免　（Exemption）　各國稅法或爲鼓勵爲國家服務之精神，或爲提倡社會公共事業，或爲發展普及教育，或爲撫卹傷殘病廢孤兒，故多明定免稅之法人及免稅之所得，如不以營利爲目的之社團法人，著作人之版稅，公務員或職工因公傷亡之卹金等，均得豁免所得稅之課征，故所得稅能益臻於公允之境也。

（三）減免　（Abatement）　近世社會組織複雜，個人生活，自非完全獨立，乃與家族聯爲一體之共同生活，此種家庭組織之生活，在我國尤爲顯著，個人之所得，不是單用以維持個人的生活，尚有對於家庭及其他親屬負養教之義務，因之對於所得課稅，尚須考量個人所負其他義務，如妻室父母子女之負養費以及兄弟姪甥等寄養人之供養費，須分別與以減免焉。

（四）救濟　（Relief）　乃係一種稅率的減低之救濟辦法也。

上述諸名詞，事實上往往相互通用。

（五）扣除（Deductions）　凡營業開支推銷費用以及一切爲獲得收益而所支出之開支，在理自必先須扣除無疑，此在稍知會計學者，固早已明瞭矣。

（六）附加稅（Surtax Or Supertax）凡純益超過某點時即須加課附加稅（此點列年變更另詳下章）

按附加稅分級課稅採用累進稅率。

（七）所得額報告表（Tax Returns）所得額報告表指納稅人填送純益之報告表，凡是收益與個人免稅額相等或超過者，均應填送報告表，以決定其中是否可以因必須贍養他人而得減免納稅，並且可以對於收益總額超過規定數目以上者予以制裁，一切公司凡無特別免稅者均應填送之，此外合夥股東及代人經理之委託人等，亦須同樣報告，須知此項報告表爲確定納稅額之準則，本身就是一種自己估計自己的稅額，如果當局對於估計的稅額覺有不滿意時，即可根據此項報告表經調查後而爲正式決定焉。

第二章 所得稅之演進史要

所得稅由學者之理論，而成正式之稅制。其發生距今不過二百年，在十八世紀之末，始濫觴於英國；十九世紀之初，法德等國，莫不靡然風從；美日又繼之於後；於是所得稅盛行，而稅制始稱公允矣。所得稅以能力爲納稅之標準，由歷史上觀之，此能力標準或由於國家政策，或由於人民倫理觀念，常有變易，故其演進史可分五期述之如下：

（甲）第一期　人頭稅

（乙）第二期　財產稅

(丙)第三期　消費稅

(丁)第四期　財產稅

(戊)第五期　所得稅

第一節　人頭稅

人頭稅以人爲課稅標的物所課之稅，起源最古，故在上古與中古之時，曾盛行一時，然稅制既太普遍，生產力遂覺缺乏伸縮能力，在當時貧富不若現在之懸殊，故人頭稅尚不失爲公平；迨後階級既分，貧富自別，此人頭稅又安得謂公平哉！晚近各國莫不將此稅先後取消，其卽有存在者，勢成強弩之末，難期再續。美國雖有數邦，現仍舉辦，然政府管理既疏，亦不藉爲重大歲入，而各邦政府憲法多有以後不舉辦之決議。至我國之人頭稅，在漢唐之間則稱盛，宋元之時已失其重要性，及至清雍正時，則以歸入田賦，直然廢止。最近在歐戰時期，法曾舉辦男性人頭稅，以彌補財政之不足，此外則不可聞矣。

第二節　財產稅

人頭稅既然失敗，當時一般財政家，均以爲將財產作徵稅之對象，實勝以人頭爲納稅之標準，於是財產稅盛行，然財產稅因有下列之缺點，故行之不久，終歸失敗。

(一)財產多未必即其獲利多，且獲利多亦未必即其純所得多，故財產稅不合賦稅能力說之理論

(二)財產所得與勞力所得賦稅不均。

(三)消費財產與營業財產之不易分別。

(四)估價難於確實，計算自易困難，因之徵收手續不便。

(五)凡以財產爲担保品而舉債納稅時生問題，承做押款者以爲財產本非彼所有，且將款項貸出，而反負担賦稅，當然欠公；而在押款者以爲彼已負押款之利息，賦稅負担，自不能再加諸其身，此亦財產稅失敗之一大原因也。

故財產稅根本有違財政原則所謂普遍與平等是也。

第三節　消費稅

在一五〇〇年至一七〇〇年之間，內地稅（Excise Tax）最爲發達，法學者鮑定（Bodin），英學者柏達（Petty）與霍勃斯（Hobbs）均主張此消費稅，以爲消費能力之強弱，即其納稅能力厚薄之表現，殊不知在

財富分配不均之社會中，消費同價值之貨物，其界限效用截然不同，例如富翁製衣一件，與貧寒者之一件，則困難大矣。故消費稅至十九世紀漸不多見。

第四節　財產稅

在第四期中之財產稅，不如第二期之尊重財產本身，而轉視其財產之生產能力，漸漸重視生產品爲能力之標準，在十九世紀之上葉，法國首先舉辦租值稅，（Tax on Rental Income），一時效從者極多，當時財產稅雖可免除從前財產稅一二缺點，然決不能一無流弊；且財產之課稅，恆在不動產方面，如土地房屋，至於動產，則發現極難，課稅自不易着手。美國爲現代財產稅之大本營，而財產稅亦稱最惡，茲擇其各邦所共有之缺點，縷述如下：

（一）財產之估價不準　美國各邦財產稅之制度，頗不一律，以致同種財產之估價，竟各不同，估價者（Assesser）之偏心，稅率之不一，自在意料，現在雖有估價委員會之組織，而估價仍難公平。

（二）缺乏普遍性　財產稅之缺乏普遍性，無待贅敍，且美之財產稅，亦有向不動產方面趨勢，與理論上之財產稅適背道而馳。

（三）逃稅者極多　財產稅之徵收，既背其道，人民多設法以避免之，或隱匿財產而不報，或將不動產變爲動產，結果狡猾者逃稅，誠實者付稅，所謂（Tax on Honesty）。

(四)稅率有遞減現象　因財產稅之缺乏普遍性，遂有形成稅率遞減倒算之現象，美之(Jowa)州因財產稅太不良好，曾請著名會計師檢查其調查之結果，謂價值高之財產賦稅不大，稅率因以減低，價值低之財產賦稅反大而稅率亦較高，其稅率有遞減現象，於此可見一般。

(五)財產稅有重復稅趨勢　美國財產稅本身有普通與特別二種，普通財產稅由每邦政府徵收之，特別財產稅由聯邦政府徵收之，更有許多財產稅聯邦政府與邦政府均同時舉辦，且美國聯邦政府與邦政府之間缺乏良好連絡之制度，以致重復稅不一而足，例如押款租稅，由雙方負担，即爲明例。

第五節　所得稅

自英國首行所得稅，成績斐然，各國效從，甚有主張單一所得稅者，亦大不乏例，然而舉辦所得稅，困難未始盡去，蓋所得之意義甚多，有總所得與純所得，而所得計算自難確定，且有時所得有不能作爲納稅能力之測驗準則者，原因有二

(一)所得之分法各別，有勞力所得與財產所得之別；

(二)每人之生活必需費用絕不一律。

若忽視上述二點而即征所得稅，又豈得謂平？因爲勞力所得，乃依自己的精神勞心或勞力所獲得，如著作服

務等皆屬之。至財產所得僅憑其財產而獲得，所謂不勞而獲是也，如房租地租之收入等皆屬之。所得之方法既有難易之分，則賦稅稅率自有高低之別，否則於平等待遇之旨，不免大相逕庭。所謂生活必需費用，包括下列三點：

（一）最低限度之生活費，

（二）扶養近親費，

（三）社會生活費。

故所得稅應從淨所得中徵收，方合理論，其式列左：

總所得—營業費用，生財折舊，借款利息等＝純所得（Net Income）

純所得—生活必需費用＝淨所得（Clear Income）

第三章　所得稅法之述要

第一節　英國

英國之所得稅始於一七九八年，英法之戰，蓋當時軍需浩繁，國用匱乏，原有稅則之收入，不足以供軍用，於是有所得稅之創設，為濟戰時之急需，原非永久之辦法，故其後因戰停而停止。然現行之所得稅，實濫觴於此。迨至一八四二年復因國庫支絀，為彌補歲入之不足，復課所得稅，其稅法之規定較為周詳，並分所得為五類而具有永久

得之稅制，然自歐戰發生以來，始獲得主要稅之地位。茲就英國所得稅之沿革，分三期述之於左：

(一)第一期　歐戰以前

(二)第二期　歐戰期中

(三)第三期　歐戰以後

(一)第一期(一七九八——一九一四)　查英國開征所得稅，其始也係臨時性質，常因其目的完成而廢止，茲依其推行所得稅之歷史分三點述之：

(1)萌芽時期自一七九八年至一八一六年　一七九八年首相皮特(Pitt)鑒於國用匱乏，原有稅收不足以供軍用，於是創議征收所得稅，實為英國所得稅制度之嚆矢。按其條例之規定，課稅之標準凡三：(一)富民納車僕馬稅，其稅率為若上年納稅二十五鎊者，增其稅額三倍，二十五鎊至三十鎊者，增三倍半，三十鎊至四十鎊者增四倍，四十鎊至五十鎊者增四倍半，五十鎊以上者增五倍。(二)平民納房窗、鐘、錶稅，其稅率為若上年納稅一——二鎊者，增其稅額四分之一，二——三鎊者，增二分之一，三——五鎊者增四分之三，五——七·五鎊者增一倍，七·五——十鎊者增一倍半，十——一二·五鎊者增二倍，一二·五——一五鎊者增二倍半，一五——二〇鎊者增三倍，二〇——三〇鎊者增三倍半，三〇——四〇鎊者增四倍，四〇——五〇鎊者增四倍半，五十鎊以上者增五倍。(三)貧民納住屋或店鋪稅，其稅率為若上年納稅三——五鎊者，增其稅額十分之一，五——七·五鎊

者增五分之一，七•五——十鎊者增四分之一，十——一二•五鎊者增二分之一，一二•五——一五鎊者增四分之三，一五——二〇鎊者增一倍，二〇——二五鎊者增一倍又四分之一，二五——三〇鎊者增一倍又二分之一，三十鎊以上者增二倍。條例中更規定所得在六十鎊以下者得免稅，家有子女四人者得請求減稅百分之十，有子女八九人者得請求減稅百分之十五，有子女十人以上者得請求減稅百分之二十。綜觀此項稅制，並未脫離舊稅之原則。而其特色僅在合數種賦稅而爲一，亦可謂於消費稅中，參以所得爲標準。該法施行之結果，殊出當時立法之期望，蓋逃稅甚多，實際稅收僅及預計之二百二十五分之一，故皮特乃有新案提出。

新案於一七九九年一月九日通過，四月五日施行，全文凡一百二十四條，其要旨在廢止一七九八年之條例，亦即捨棄按消費課稅，而直接課稅於個人之總所得。其課稅標準，大別爲四：(一)不動產之所得，(二)動產，營業，與薪俸之所得，(三)出自英國之所得，(四)不列入上項之所得。至稅率則一如一七九八年條例，無所變更，稅款每年分六期分繳，更另規定國內外僑民，應各按其所得納稅；國外英僑應各按其國內財產之所得納稅。有兒童者則得享如下之減稅利益，

(一)所得六〇——四〇〇鎊者，每一子女減稅百分之五。

(二)所得四〇〇——一，〇〇〇鎊，而子女在六人以上者，每一子女，減稅百分之四；如子女不滿六人者，每一子女減稅百分之三。

(三)所得一〇〇〇——五〇〇〇鎊，而子女在六八以上者，每一子女，減稅百分之三；如子女不滿六八者，每一子女減稅百分之二。

(四)所得在五千鎊以上，而子女在六八以上者，每一子女減稅百分之二；如子女不滿六八者，每一子女減稅百分之一。

此項條例施行之成效，實較一七九八年者爲顯著，蓋稅收雖未能盡如預計，但相差亦不若一七九八年之甚。迨至一八〇二年英法和議告成。倫敦市民首先請求廢止所得稅，報章輿論亦起而附和，皮特之繼任者財長安汀頓 Henry Addington 遂以此項稅制不合平時施行爲理由提案國會議決廢棄。

一八〇三年英法戰禍復啓，安汀頓遂提恢復所得稅案於國會而得通過，惟於戰事終止後六個月內仍須廢止。至其稅制，則已大異於昔者，蓋不對個人之總所得征收，而將所得分類，各按其來源征收，即採用課源法也。（惟下列二四兩項仍採直接課稅法）課稅範圍別而爲五：（一）財產之所得，（二）土地利用之所得，（三）資本利息之所得，（四）營業之所得及不屬於第五項之傭工所得，（五）薪給之所得。此種辦法，旣簡單而正確，復豐收而少流弊，故其稅率雖僅及舊制之半，而國庫收入則仍與昔日相若。當時持反對之議者固甚衆，然終賴政府之毅然進行而得維繫，未爲中斷。

一八〇五年軍事緊急，財政窘困，英政府復起用皮特掌理財政，彼意增直接稅實較增間接稅爲妥善，故提議

將所得稅率增加四分之一，即由百分之五增為百分之六又四分之一。一八〇六年更增所得稅率為百分之十。

一八〇三年條例施行之成效雖著，而弊端仍夥，於一八〇六年乃重為修正，其要點凡三。

(一)擴充課源法之為用；

(二)變更免稅辦法如下：

(A)全部免稅，此僅限於營業所得，至不動產及資本利息之所得則不適用。

(B)所得在五十鎊以下者(以前為六十鎊)得享受全部免稅利益。

(C)廢除子女減稅利益之規定。

(D)房屋所得中不得扣除修繕費用。

(三)更改徵收章程。

經修正後之所得稅法內容自較昔者為完備，行之成效亦卓著，稅收較前陡增二倍。至一八一六年廢止十年中，此條例行之不輟，且因人口增加，實業繁榮，與征收機關得力，故稅收與年俱增，反對之聲亦告偃息矣。至一八一五年英法媾和，政府為實踐前言起見，並由於市民與輿論之請求，乃於一八一六年三月十八日國會通過廢止所得稅條例，並將一切案卷銷燬，以防所得稅制之復燃。

綜上所述自一七九八——一八一六年，可稱爲所得稅之萌芽時期。該時施行所得稅之目的，僅在救濟戰時財政之缺陷，故無永久性質，然以後之所得稅實濫觴於此。

（2）復興時期自一八四二年至一八六二年　英國所得稅廢除後，國庫收入頓失巨款，爲謀抵補計，自不得不增間接稅之負担，且亦早爲有識者所預料，民衆頗爲所苦，故自一八二〇年以後二十餘年中，恢復所得稅制之說，又復甚囂塵上，終於一八四二年三月十一日由財長羅伯特比勒(Robert Peel)提恢復所得稅案於國會，而得通過，並定施行期間爲三年，該條例可稱之曰財產及所得稅條例。其內容大致沿襲一八〇三年條例，所異者僅下述數點而已。

（一）前僅限於營業所得之免稅規定，今推行於一切所得。

（二）農業上之所得，英格蘭每鎊征三辨士半，蘇格蘭祇征二辨士半。

（三）改定所得在一百五十鎊以下者方可免稅

至徵收制度則一如其舊，仍授權於地方稅務委員，而於中央則設置監督稽察人員。

此項條例實施後，成績殊屬驚人，歲收且超乎預計。惟至一八四五年施行期滿，而該時預算仍不能平衡，故比勒復於國會倡議延長三年，且英國人士亦頗仇恨間接稅之爲患，而樂從所得稅也。至一八四八年二次期滿，穆勒約翰著文評擊所得稅，一時反對之聲甚盛，然終爲財政窘困，復展期三年至一八五一年期限又滿，該時財政雖較

寬裕，然財政當局仍未肯遽爾放棄，故復繼續一年。一八五二年由格蘭斯頓（Gladstone）繼任財長，得國會通過，續辦所得稅七年。規定前二年每鎊課稅七辨士半，次二年每鎊課稅六辨士，後三年每鎊課稅五辨士。且將全部免稅額自一百五十鎊降為一百鎊，所得在一百鎊至一百五十鎊者，每鎊按五辨士課稅。更將所得稅推行於愛爾蘭，不復限於英格蘭和蘇格蘭矣。一八五四年克里米戰爭爆發，故所得稅率非但不減，且每鎊增為一先令二辨士，一八五七年減為七辨士，一八五八年更減為五辨士，一八五九年又增為九辨士。

於此吾人不得不提及者，即一八六一年所得稅審查委員會委員長赫巴德（Hubbard）財長之說帖，其要點凡三：（一）課稅應按純所得計算，不得按總所得計算。（二）分所得為不勞而獲與勤勞而獲二種，前者按純所得之全部課稅，後者就其純所得之三分之二課稅。（三）分別投資所得之利息與資本之返還，而僅就利息課稅，不涉及資本。

綜上所述，自一八四二至一八六二年為所得稅史之又一時期，該期所得稅之釐訂，雖較前完備嚴密，然其目的，仍在濟戰時之急，補財政之缺，且施行之時，每以三年為期，或以一年為期，故無永久之性質也。

（3）稅制整理時期自一八六三年歐戰發生前　自一八六三年後數年中，英國所得稅率時增時減，惟每於格蘭斯頓任財長，則輒按年遞減稅率，其目的在徐圖廢止所得稅也。初彼頗欲實現其計劃，然至一八八〇年任財長時，已不若曩昔之堅持矣。在十九世紀末葉二三十年，二十世紀初十餘年，英國所得稅法屢見修改，茲擇其要

者，舉之如次。

(一)一八七六年將享受免稅利益之限額，復自一百鎊增爲一百五十鎊，所得一百五十鎊至四百鎊者，准減去一百二十鎊而後課稅。

(二)一八七八年修訂第二類之所得，准予減去折舊及破損之費用，惟須得稅務員之審定。

(三)一八八〇年改訂徵收法，設訴願之規定。並將總稅務員自七八增爲十四人。

(四)一八八五年改訂管理外國股票所得之辦法，較前嚴密。

(五)一八八七年增訂農民耕種土地之所得，可自第二類改入第四類，不按估定之所得課稅，而按實得之利潤。

(六)一八八九年特訂慈善機關之所得，屬於第一類不動產者，及屬於第三類者，同享免稅利益。

(七)一八九〇年改訂損失之規定，卽對第二、四類之所得，准予減除一切損失計算，惟以估定稅額後六個月內報明者爲限。

(八)一八九四年改訂全部免稅之限額爲一百六十鎊，所得百六十鎊至四百鎊者，得減去一百六十鎊而後課稅，所得四百鎊至五百鎊者，得減去一百鎊而後課稅。其他更有二項規定：

(A)儲蓄銀行之所得，屬於第三、四類，應用於支付存戶之利息，而每戶不過五鎊者，免其納稅。

(B)農田上之附有建築物得減去其所得之八分之一而後課稅，其他房屋得減去六分之一而後課稅。(蓋以前之條例，不動產皆按總所得課稅也。)

(C)劃一英格蘭，蘇格蘭，愛爾蘭三地對第一類所得及第二類所得之稅率，即前者每鎊征八辨士，後者每鎊征三辨士。

(九)一八九六年改訂第二類之土地所得稅，應就其年值之三分之一，按通常稅率課稅。更規定工廠改用新式機器者，得自所得中減除改換機器之費用。

(十)一八九八年修訂之點凡三：

(A)擴充免稅之規定，全部免稅之限度仍為一百六十鎊，所得一百六十鎊至四百鎊者，得減去一百六十鎊課稅；所得四百鎊至五百鎊者，得減去一百五十鎊課稅；所得五百鎊至六百鎊者得減去七十鎊課稅，所得在七百鎊以上者，則按全部所得課稅。

(B)第四類之所得中，准予減除營業用房屋年租價值，但其減除之數，不得逾於該房屋按第一類所得稅率課稅之數，

(C)所得稅訴願時，雙方當事人均得延聘律師辯護。

以後迄歐戰止，英國所得稅法之修改，乃根據一九〇四年與一九〇六年之審查會報告。

（十一）一九〇七年規定所得稅率每鎊為一先令，（財產所得）但所得總數在二千鎊以下且經證明為勞力而獲者，則每鎊按九辨士課稅。更規定勞力所得之範圍如下：（一）恩俸，養老金，卹金津貼。（二）附隨於薪俸或為薪俸中之一部份之所得。

（十二）一九一〇年之修訂，為英國所得稅制之一大改革。按該年條例規定：（一）普通稅率每鎊一先令二辨士。（二）所得總數在五千鎊以上者，則對其在三千鎊以上之所得，每鎊課超過稅（卽附加稅）六辨士。（三）超過稅由特派稅務員征收之。納稅人不自陳報者稅務員得按己意估定其財產而課稅；若陳報無故逾期者，每日科以五十鎊之罰金。（四）所得總數在二千鎊以上三千鎊以下者。其勞力所得每鎊按一先令課稅。（五）所得總數在五百鎊以下者每有一十六歲以下之子女，得減稅十鎊。

（十三）一九一四年之修改：

（A）關於稅率之規定可如下表。

所得總數（單位鎊）	勞力所得稅率	財產所得稅率
三〇〇以下	九辨士	一先令
三〇〇——五〇〇	九辨士	一先令二辨士
五〇〇——一、〇〇〇	九辨士	一先令三辨士

一、〇〇〇——一、五〇〇	十辨士半	一先令三辨士
一、五〇〇——二、〇〇〇	一先令	一先令三辨士
二、〇〇〇——二、五〇〇	一先令二辨士	一先令三辨士
二、五〇〇以上	一先令三辨士	一先令三辨士

(B)至於附加稅則須所得在二千五百鎊以上者課征之，其稅率可如下表。

所得總數（單位鎊）	稅率
一——二、五〇〇	免稅
二、五〇〇——三、〇〇〇	五辨士
三、〇〇〇——四、〇〇〇	七辨士
四、〇〇〇——五、〇〇〇	九辨士
五、〇〇〇——六、〇〇〇	十一辨士
六、〇〇〇——七、〇〇〇	一先令一辨士
七、〇〇〇——八、〇〇〇	一先令三辨士
八、〇〇〇以上	一先令四辨士

(C)未滿十六歲子女之減稅額，每人增為二十鎊。

綜上所述，自一八六二年至一九一四年歐戰爆發止，為英國所得稅制歷史之第一期，至其終也，所得稅法之內容益為完備，成效亦已與日俱進，反對之聲隨而匿跡。且更從而贊助之，蓋一再實施所得稅之結果，成績卓著，且對國家財政具有調濟之極大功能，其他如徵收制度之改良，稅率之相當級制之施行等，莫不促成所得稅制之基礎完善也。

（二）第二期（一九一四至一九一九） 一九一四年歐戰開始，以迄一九一九年止，英國軍事費用浩大，需財甚急，其挹注辦法之一，即在增加所得稅率，故在此數年中，稅率既無年不加變更，且年有二次者。然其立法之大義，則採區別原則，課勞力所得以輕稅，課不勞所得以重稅，且超過稅亦僅取諸於富室巨賈，故所得稅率之增加，尚不謂無理也。

一九一四年平時所得稅法上文業已提及，現欲申述者，即為該年十一月十七日之補充法案，按其規定，將原有之所得稅率及超過稅率一律加倍。

一九一五年修改所得稅法，稅率與一九一四年之補充案同，惟九月十一日所提之補充法案，則又將稅率增加百分之四十。至免稅限度自百六十鎊降為百三十鎊，並改訂減免規定如是：（一）所得百三十鎊至四百鎊者，准減除百二十鎊課稅。（二）所得四百鎊至六百鎊者，准減除一百鎊課稅。（三）所得六百鎊至七百鎊者，准減除七十鎊課稅。（四）人壽保險費准減除六分之一課稅。（五）所得不滿五百鎊者，則每有一子女准減除二十鎊課稅。其他

超過稅率亦有變更至所得在八千鎊以下之各級稅率，仍照戰前加倍此與上年之補充案相同，惟所得在八千鎊以上者則各異按其規定所得八千〇〇一鎊至九千鎊者每鎊按二先令十辨士課稅九千〇〇一鎊至一萬鎊者，每鎊按三先令二辨士課稅一萬鎊以上者，每鎊按三先令六辨士課稅。

一九一六年之法案改標準稅率爲五先令但勞力所得在二千五百鎊以內，或財產所得在二千鎊以內者，不適用此項稅率且在此限度內，稅率乃依所得之多寡而遞減此種特別救濟與戰前無異。

一九一八年英國所得稅法修訂之處甚多，且爲英國現行所得稅制之基礎茲舉其犖犖要者，列述如次。

(一)標準稅率每鎊增爲六先令。

(二)不論所得來自國內抑國外，凡其收付在英國內者，皆須課稅。

(三)凡因出售產業證劵而得之利益，除以此爲營業者外，概不視作所得而課稅。

(四)所得稅之年度自四月六日始，至次年四月五日止。

(五)所得不滿八百鎊者，每有一個十六歲以下之子女，准減除二十五鎊課稅。

(六)所得八百鎊至一千鎊者。如有子女三人以上，則自第三個起，每一子女准減除二十五鎊課稅。

(七)所得不滿八百鎊，而有下列情形之一者，得減稅。

(A)有妻同居者，准減除二十五鎊課稅。

(B)鰥夫有女眷同居爲其照管子女者。(卽家事管理人)准減除二十五鎊課稅。

(C)有受其扶養之老弱親屬者，每人准減除二十五鎊課稅。

(八)所得分爲五類：(A)房屋土地之所得；(B)土地占有之所得；(C)公債及公司債之所得；(D)工商業所得及其他之所得；(E)薪俸所得。

(九)所得稅率變更如下表：

所得總數（單位鎊）	勞力所得稅率	財產所得稅率
五〇〇以下	二先令二辨士	三先令
五〇〇——一、〇〇〇	三先令	三先令九辨士
一、〇〇〇——一、五〇〇	三先令九辨士	四先令六辨士
一、五〇〇——二、〇〇〇	四先令六辨士	五先令三辨士
二、〇〇〇——二、五〇〇	五先令三辨士	

(十)超過稅之負担，前僅加諸所得在三千鎊以上者，今則改爲二千五百鎊以上矣。

上列十項爲一九一八年英國所得稅法修改之大要。

一九一九年將關於妻室及親族依賴人之免稅額，自二十五鎊增爲五十鎊，至十六歲以下子女之免稅額，亦

自二十五鎊增爲四十鎊，但自第二個子女起，每人之免稅額仍爲二十五鎊。此外更增設調劑辦法，即所得恰在應扱高級稅率納稅之邊際，或恰不能享受免稅利益，則准其就超過之數，另征附加稅。餘額仍按低率稅課稅，或減免另定辦理。

綜觀上述，歐戰期內英國稅率之繁重，可謂無以復加，然此僅爲應付非常時期，且亦本諸民意，故無可誹議，惟不[illegible]足以爲常法也。

（三）第三期（一九二〇至現在） 一九二〇年根據所得稅改革委員會之意見，將勞力所得減除十分之一計算，但每人不得超過二百鎊。又規定一切所得如均爲勞力所得，則免稅限制當如下：（一）獨身者百五十鎊，（二）結婚而無子女者二百五十鎊，（三）結婚而有子女一人者二百九十鎊，（四）結婚而有子女二人者三百二十鎊，（五）以下每增子女一人，免稅額增三十鎊。若有一部份之所得爲不勞所得，則此免稅限制自亦稍低。至標準稅率仍爲每鎊六先令。但除去一切救濟後，第一個二百五十鎊，僅依標準稅率之半計算。其他更將附加稅之限制自二千五百鎊減低爲二千鎊。

一九二一年對十六歲以下子女之免稅額稍有變更，即第一人爲三十六鎊，以下每人二十七鎊。

一九二二年標準稅率減爲五先令；一九二三年又減爲四先令六辨士；一九二五年更減爲四先令，該年又將勞力所得之免稅額改爲六分之一，但每人不得超過二百五十鎊。

一九二八年第四稅表之計算，業已廢止數年平均純益額，僅就上年度之純益額爲計稅之標準。

一九二九年世界經濟恐慌之浪潮襲來後，英國預算每年赤字，其唯一救濟方策，即在修改所得稅法，其辦法不外提高標準稅率與附加率稅，以及減低家庭救濟之免稅額。一九二九年之標準稅率仍爲四先令。一九三〇年卽增爲四先令六辨士，至附加稅除按各級所得增加外，更擴充末項之規定，蓋前項規定所得在三萬鎊以上者，每鎊按六先令課稅，今則規定所得在五萬鎊以上者，每鎊按七先令課稅。一九三一年之標準稅率則爲五先令。

現行英國所得稅制，乃以一九一八年之條例爲基礎，此於上文早經提及。至稅率，救濟辦法，減免限制等，則按每年國會通過之財政法案，而有變更。課稅範圍仍如一九一八年條例分爲五類；至課稅方法第一類，第二類，及第五類一部之所得，爲課源法；第三類，第四類，及第五類一部之所得爲直接課稅法。凡居住英國國內人民（外人一律待遇）之所得，及雖居於國外，而所得來自國內者，均應課稅。至居住英國不滿六個月之外人，而其所得又來自國外者，則准免予課稅。又納稅義務個人與法人受同等待遇，惟法人對附加稅，則無須繳納。

至今英國所得稅之收入已佔歲入之第一位，其地位之重要，一如我國之關稅收入，蓋同佔歲入之百分之四十以上，而一爲直接稅，一爲間接稅，其利弊誠有天壤之別。吾人能不急起效法乎。

歷年稅率列表於左：

英國所得稅稅率及免稅額簡表

自 1925 年度至 1937 年度止

年度	標準稅率	減低稅率(註一)		勞力所得免稅(註二)	生活減免		子女減免			親族依賴人(註四)	管理家務者
		第一個所得額	稅率		個人	結婚者(註三)	長子女	其他	子女所限之得項		
	s d		s d								
1925－26	4/0	£225	2 0	$\frac{1}{6}$	135	225	36	27	40	25	60
1926－27	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,
1927－28	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,
1928－29	,,	,,	,,	,,	,,	,,	60	50	60	,,	,,
1929－30	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,
1930－31	4/6	£250	2 0	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,
1931－32	5/0	175	2 6	$\frac{1}{5}$	100	150	50	40	50	,,	50
1932－33	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,
1933－34	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,
1934－35	4/6	,,	2 3	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,	,,
1935－36	4/6	135	1 6	,,	,,	170	,,	50	,,	,,	,,
1936－37	4/9	,,	1 7	,,	,,	180	,,	60	,,	,,	,,

註一　1935——1937 未逾 £140之所得，另定辦法，詳後。

註二　最高限額。

(1) 1925——26 至 1930——31 爲1500之 $\frac{1}{6}$ 即 £250

(2) 1931——32 至 1936——37 爲 1500 之 $\frac{1}{5}$ 即 £300

註三　妻室勞力所得，尚未計算，其限額：

(1) 1925——26 至 1927——28 爲妻室勞力所得之 $\frac{9}{10}$

(2) 1928——29 至 1930——31 爲妻室勞力所得之 $\frac{5}{6}$

(3) 1931——32 至 1936——37 爲妻室勞力所得之 $\frac{4}{5}$

惟減免額不得過 £45

註四　親族依賴人之限額爲 £50

第二節　美國

美國之所得稅，有聯邦（即中央政府）與各邦邦政府之別，邦稅之創設，在十七世紀中葉，已具雛形，而實施之期，則自一八四〇年始，其間各邦之採用，互有先後，而近代式之稅制，首推威斯康辛邦（一九一一年修正）至於聯邦政府之施行所得稅，言其沿革，得分爲四期如左：

（一）第一期自一八六一年至一八七二年

（二）第二期自一八九四年至一九一二年

（三）第三期自一九一三年至一九一九年

（四）第四期自一九二〇年至一九三五年

第一期　南北戰爭之時，政府爲增加歲入起見，於是在一八六一年八月五日，首先通過所得稅法案，惟此法案僅及個人所得，而於公司所得，則未之有也；其範圍限於居住美國之人民，每年獲所得八百元以上者，不問其來源及獲得之地，概課以百分之三，惟所得獲自美國政府所發行之債券，則依百分之三折半課稅，又居住外國之美國人民，而在美國有所得者，則課百分之五。一八六二年即加修正，採用累進方法，凡所得在六百元以下者免稅，自六百元以上至一萬元，課以百分之三；一萬元以上，課以百分之五。一八六四年六月，更通過修正案，其修正之要點，

在增高稅率而擴張累進方法，凡所得在六百元以上而未逾五千元者，課以百分之五；五千元以上而未逾一萬元者，課以百分之七•五；一萬元以上，課以百分之十。對於利息薪金及股息等漸引用來源課稅法征收之。一八六五年稅率又增所得在五千元以上者，課以百分之十。一八六六年課稅範圍較前擴大。一八六七年廢棄累進方法，並制定所得在一千元以上者，課以百分之五。一八七〇年之修正案減低稅率，增高免稅限度，所得在二千元以上者，課以百分之二•五。一八七二年停征所得稅。總之本期所得稅之征收具有戰時稅之性質，惟當時各法案規定不全，行政不善，以致逃稅者極多，而所得稅因之並不普及。

第二期　一八九四年八月十五日國會通過新所得稅法案，規定美國人民及在美有住所者，均須課稅；無住所之人民，則課其獲自美國境內之所得。其稅率規定所得在四千元以上者，課以百分之二。然此法案當年即被最高法院判爲不合憲法，因憲法規定所得稅須按照各邦人口以征收，其方法即先定各邦歲入總表，再以各邦人口除之，然後以各邦人口乘其商數，而得歲入；然實際上各邦人民之生活費用，各不相同，其納稅能力尤不一致。是以根本有違財政原則，故此法案雖經判爲無效，然並不以此而失其重要性。蓋以後各法案，莫不濫觴於此。

在南北戰時，所通過之法案，對於公司之股息及利潤滾存，按例徵稅，而公司所得之徵稅，則實始見於一八九四之法案。其純所得包括各項所獲利益，如股息收入提存準備及建築改良費。惟對於合夥企業，公營事業機關，慈善教育及教會團體，建築聯合會，互助儲蓄銀行，互助保險公司等，則依然免稅，然普通公司，則須按照年度規定其

帳册，且須有適當之記錄，使所得有誠實之呈報焉。

在一九〇九年之八月十五日公司所得稅法案，再經國會修改審定，國會公告此稅係直接稅，毋寧說其是公司內地稅爲宜，凡公司兩合公司及營利之社團，其所得皆須征稅，卽外人所經營之公司亦須納稅，然於勞工農業慈善團體互助建築協會教會及教育等團體，皆可不納稅。

第三期　自一九一三年二月二十八日修改憲法，國會卽有權可不按各邦人口比例以徵稅焉。此法自一九一三年之三月一日起施行，由公司及個人所得中減去豁免額以徵稅，惟附加稅則僅自個人所得中徵收之，免稅範圍益增，互助儲蓄銀行互助公墓組織，科學機關，商會及文化協會，皆可免稅；人民收取國外利息股息者須領執照。合夥企業除財政部指定者外，可以毋須作呈報。一九一三年法案以爲公司宜以會計年度作計算所得之根據，而個人則宜以歷年爲標準也。於是其所得雖極爲複雜，而法案中未有不可應用者，然因於實行頗多困難，故在當時迄未成功，惟所得稅之概要具矣。

一九一七年之三月三日始徵公司附加稅，同年十月三日政府因與德奧宣戰關係，又將普通所得稅之稅率提高，更辦盈餘利潤稅，除在一九一六年所規定之團體可以豁免外，其餘公司及合夥，其盈餘利潤率高者，均須納稅，於是投資資本之數額，政府務加注意，而公司附加稅，漸趨重要矣。

政府為圖增加歲入，應付戰局起見，在一九一七年之十月三日又辦戰時利潤稅，自當年起實行，按戰時利潤稅，包括一切職業，凡因戰事而所得增加，均須納稅，惟政府所僱用之人員，及上述豁免團體之所得，仍不徵稅。

總之，美國所得稅自一九一三年以來，制度較為完善，而第三期稅法最可注意之點，即（一）財產價值依一九一三年三月一日之合理市價（Fair market value, March I, 1913,）重行鑑定，以為納稅之根據；（二）確定能力課稅之健全稅制；（三）規定免稅之救濟，以求納稅之公允；（四）公司附征盈餘利潤稅及戰時利潤稅，個人另課附加稅，以濟非常時期之支出；（五）引用雙重稅率，經常與附加稅。（六）確定權責發生制為計算所得之根據，凡此六項，均為本期之特點也。

美國歷年法案缺點極多，修改至今，始漸見完備，因法案本身之有缺點，賦稅負担之不均，似為當然之結果。最重要者言其所得呈報不依權責發生之原則以計算，而採收付實現之根據作報告，於是應付之時則逃稅，不應付之時則多付，在納稅者會計方面亦極難糾正，況當時可以扣除之支出，並無明文規定，全憑商業習慣，而損益之計算，亦間有不按會計原理者焉。一九一三年修改法案，對於扣除部份，始經明文規定，謂可以扣除之支出，僅限於有關於營業者，公司收得他公司之股息亦須納稅焉。一九〇九年之法律，對於財產之耗竭（Depletion）不允扣除，而一九一三年修改時，亦僅限其在當時出產額毛值中百分之五可以扣除，然自一九一三年之後，法案規定耗竭

須根據其發現價值扣除之。一九一八年之前，對於財產之陳舊（Obsalescence），法案上竟無所提及，直至該年始爲國會注意而加入作爲可以扣除之損失。一九一六年及一九一七年修改法案，於是利息扣除，遂有所限制。一九一八年之前，投資資本不依平均計算（後詳）而借入資本，反可加入投資資本。一九一七年之法律，對於公司所付之職工保險金，雖公司本身並非受益人，亦不准其扣除。

第四期　自一九一八年至一九三六年之法案，在一九一九年之二月二十四日即將一九一八年國會所議決之所得稅法案，經總統批准，在計算稅額中，投資資本更加深切注意；惟僅限於公司企業。

在一九二一年人民感覺稅率太高，羣起要求減低稅率，政府方面鑒於大戰已告結束，乃在當年之十一月二十五日修改法案，減低稅率，在一九二二年之初，即起實行廢除盈餘利潤稅及戰時利潤稅，同時減低個人附加稅率，自後所得之計算有一定方法，而可以免稅之範圍，亦稍有增加。一九二四年之法案，在當年六月二日修改之，公司稅率維持原定，而個人稅率又稍減低，並制定財產所得之差異課稅。在一九三六年又減低個人賦稅，同時增加公司賦稅。自一九二八年以來，歷年修改稅法，多爲稅率之修正，規定扣除項目，確定會計之法則，制定差異課稅之基礎，以冀稅法之完整。

茲附歷年稅率表於左：

美國個人所得稅稅率表

自1913年度至1936年度止

年度	歲入法案	經常稅	附加稅
1913	1913	1%	1%——6%
1914	1913	1%	1%——6%
1915	1913	1%	1%——6%
1916	1916	2%	1%——13%
1917	1917	4%	1%——63%
1918	1918	6%——12%	1%——65%
1919	1918	4%——8%	1%——65%
1920	1918	4%——8%	1%——65%
1921	1921	4%——8%	1%——65%
1922	1921	4%——8%	1%——50%
1923	1921	4%——8%	1%——50%
1924	1924	2%——6%	1%——40%
1925	1926	1½%——5%	1%——20%
1926	1926	1½%——5%	1%——20%
1927	1926	1½%——5%	1%——20%
1928	1928	1½%——5%	1%——20%
1929	1928	½%——4%	1%——20%
1930	1928	1½%——5%	1%——20%
1931	1928	1½%——5%	1%——20%
1932	1932	4%——8%	1%——55%
1933	1932	4%——8%	1%——55%
1934	1934	4%	4%——59%
1935	1934	4%	4%——59%
1936	1935	4%	4%——75%

美國公司所得稅稅率表

自1913年度至1936年度止

年度	歲入法案	經常稅	盈餘利潤稅
1913	1913	1%	——
1914	1913	1%	——
1915	1913	1%	——
1916	1916	2%	——
1917	1917	6%	20%——60%
1918	1918	12%	30%——65%
1919	1918	10%	20%——40%
1920	1918	10%	20%——40%
1921	1921	10%	20%——40%
1922	1921	12½%	——
1923	1921	12½%	——
1924	1924	12½%	——
1925	1926	13½%	——
1926	1926	13½%	——
1927	1926	13½%	——
1928	1928	12%	——
1929	1928	11%	——
1930	1928	12%	——
1931	1928	12%	——
1932	1932	13¾%	——
1933	1932	13¾%	5%
1934	1934	13¾%	5%
1935	1934	13¾%	5%
1936	1936	12½%——15%	6%——12%

第二節　中國

我國於清末，因財政支絀，倡辦所得稅，以增歲入，惟困難甚多，卒未施行。至民國三年一月，頒佈所得稅條例，凡二十七條。該條例遠仿歐洲之法例，近參國內之情形，斟酌折衷，冀能完備，實為我國所得稅稅法之嚆矢，其課稅之範圍，如第一二兩條之規定「在民國內地有住所或一年以上之居所者，依本條例負完納所得稅之義務，」又「在民國內地雖無住所或一年以上之居所而有財產或營業或公債社債之利息等所得者，僅就其所得負納稅之義務；」其稅率之等級，如第三條之規定，分為兩種：第一種甲項法人之所得課千分之二十，乙項除國債外公債及社債之利息課千分之十五。第二種不屬於第一種之各種所得，在五百元以下者免稅，自五百元以上至二千元者，課千分之五，二千元以上至三千元者課千分之十；三千元以上至五千元者課千分之十五，五千元以上至一萬元者課千分之二十，一萬元以上至二萬元者課千分之二十五；二萬元以上至三萬元者課千分之三十；三萬元以上至五萬元者課千分之三十五；五萬元以上至十萬元者課千分之四十；十萬元以上至二十萬元者課千分之四十五；二十萬元以上未滿六十萬者，自二十萬另一元起，以上之額課千分之五十；自五十萬元起每增加至十萬元。對於其增加額遞增課千分之五。

四年八月財政部鑒於課稅範圍過廣，手續至繁，全國同時開征，恐難辦到，不如分為數期，逐漸推廣，較易施行，故曾擬定所得稅第一期施行細則共十六條，先從官吏及大商業等項入手，蓋官吏有提倡國民之責，大商業等收

益較豐，而其盈利數目調查亦較易，故其先行舉辦之課稅範圍，如第二條之規定：（一）當商，銀錢商，鹽商及由官特許或註册之公司行棧：（二）議員歲費，官吏公俸給年金，給予金及從事各業者之薪給（專指律師之酬金，工程師之薪津，醫生藥劑師之薪酬，公司大商號經紀人之薪資等）嗣以國內干戈未寧，政局變更，事亦中止。

民國十年一月復公佈所得稅施行細則之修正案，並定於是月實行征稅，當時蘇浙魯鄂各省，亦均認定數額，惟政府雖積極進行，而各省議會則電請緩辦，財部不得已，准予展緩。

民國十六年夏建都南京，財部刷新庶政，以改革稅制爲首務，其時有福建財政廳秘書林有士條陳利息所得稅辦法，計分五種：（一）每季或四閱月其所得利息在五百元以下者，課稅百分之十；（二）其利息在一千元以下者，課稅百分之十五；（三）其利息在二千元以下者課稅百分之二十；（四）其利息在五千元以下者，課稅百分之二十五；（五）其利息在五千元以上者，課稅百分之三十；綜此五點，就福建全省計之，債務總額約有二萬七千萬元，月息以七釐平均計算，每月約共一百八十九萬元。按上列各種稅率，月可得稅款十八萬九千元之譜，其他各省較閩省或多或少，約計當在五十萬萬元左右，月利仍假定爲七釐，每月共有利息三千五百萬元，約可收稅三百五十萬元，除征收經費約五十萬元外，當可實收三百萬元」云云。此案曾直接向財部呈請，並經中央黨部執行委員會政治會議第一〇三次會議議決交部查照，嗣後財部即將前頒所得稅條例，博考各國成規，分別修訂，以期推行順利，而適應革新稅制之潮流，遂於民國十八年一月修正公佈，同時復將所得稅施行細則，按照條例之要點，分別改訂，

但條例雖經修訂，因國內連年戰爭，迄未實行。

民國二十四年七月一日財部擬定所得稅原則八項及暫行條例草案三十一條，其原則列之如左：

（一）所得稅爲國家稅

（二）所得稅不得帶征附加稅

（三）所得稅就下列二類所得先行舉辦：

第一類營利事業所得

（甲）屬於資本在三千元以上之公司商號行棧工廠之所得

（乙）屬於一時營利事業之所薪

第二類薪給報酬所得屬於公務員及從事各業之薪俸公費年金勞金及給予金之所得

（四）對於免稅者之範圍應分別列舉規定

（五）所得稅課稅方法應採用累進制

（六）所得稅應納稅款之決定採取申報調查審查三種程序

（七）第一類所得應以所得額與資本實額爲比例而課稅，不及百分之五者免稅。

（八）第二類所得應以所得額爲標準而課稅，不及六百元免稅。

所得稅暫行條例草案與條例之比較

二十四年七月提出之所得稅暫行條例草案

第一章　總則

第一條　中華民國所得稅，依本條例行之。

第二條　在民國境內有住所或一年以上之居所者。依本條例負完納所得之義務。

第三條　在民國境內雖無住所或一年以上之居所，而有營利事業之所得者，應就其所得負納稅之義務。

第四條　所得稅課稅範圍如左：

第一類　營利事業所得：

甲　屬於資本在三千元以上之公司。商號、行棧、工廠之所得；

乙　屬於一時營利事業之所得。

第二類　薪給報酬所得：

屬於公務員及從事各業者之薪俸、公費、年金、勞金、及給予金之所得。

第五條　左列各種所得，免納所得稅：

一　軍官在動員期間所得之俸給；

二十五年七月通過之所得稅暫行條例

第一章　總則

第一條　凡有左列所得之一者，依本條例征所得稅：

第一類　營利事業所得：

甲　凡公司商號、行棧、工廠、或個人資本在二千元以上營利之所得；

乙　官商合辦營利事業之所得；

丙　屬於一時營利事業之所得；

第二類　薪給報酬所得，凡公務人員、自由職業者及其他從事各業者薪給報酬之所得。

第三類　證券存款所得。凡公債、公司債、股票及存款等利息之所得。

第二條　左列各種所得，免納所得稅：

一　不以營利爲目的之法人所得；

二　第二類所得：

子　每月平均不及三十元者；

二　醫官遇地方宣佈戒嚴期間所得之俸給；

三　美術或著作之所得；

四　旅費學費及法定贍養費；

五　小學教師薪俸所得；

六　不以營利為目的之法人所得；

七　不屬於營利事業之一時所得。

第二章　稅率

第六條　第一類所得應課之稅率分級如左：

所得不滿資本實額百分之五者免稅；

所得合資本實額百分之五至不滿百分之十者，課稅千分之十；

所得合資本實額百分之十至不滿百分之二十者，課稅千分之十五；

所得合資本實額百分之二十至不滿百分之三十者，課稅千分之二十；

所得合資本實額百分之三十至不滿百分之四十者，課稅千分之

丑　軍警官佐、士兵、及公務員因公傷亡之卹金；

寅　小學教員之薪金；

卯　殘廢者、勞工、及無力生活者之撫卹金、養老金、及贍養金。

三　第三類所得：

子　各級政府機關存款；

丑　公務員及勞工之法定儲蓄金；

寅　教育慈善機關或團體之基金存款；

卯　教育基金之每年所得息金未達一百元者。

第二章　稅率

第三條　第一類甲乙兩項所得應課之稅率分級如左：

一　所得合資本實額百分之五，至不滿百分之十者。課稅千分之二十；

二　所得合資本實額百分之十，至不滿百分之十五者，課稅千分之四十；

三　所得合資本實額百分之十五，至不滿百分之二十者課稅千

二十五

所得合資本實額超過百分之四十時，每增加百分之十或不及百分之十者，課稅均以遞增千分之五計。

本類所得之課稅，其稅率最高以千分之二百爲限。所得額更換稅級之交界階段，其增加之所得稅，如尚少於相聯稅級應納稅額之差數時，准其依前級稅率計連同增加之所得爲納之稅額，

第七條　第二類所得應課之稅率如左：

全年所得額在六百元以下者免稅；

超過六百元至二千元之額課稅千分之十；

超過二千元至四千元之額課稅千分之二十五；

超過四千元至六千元之額課稅千分之四十；

超過六千元至八千元之額課稅千分之六十；

超過八千元至一萬元之額課稅千分之八十；

超過一萬元至一萬五千元之額課稅千分之一百；

超過一萬五千元至二萬元之額，課課千分之一百二十；

超過二萬元至二萬五千之額課稅千分之一百四十；

分之六十；

四　所得合資本實額百分之二十，至不滿百分之二十五者，課稅千分之八十；

五　所得合資本實額百分之二十五以上者，一律課稅千分之一百。

第四條　第一類丙項所得，能按資本額計算者，依前條稅率課稅，不能依資本額計算者；依其所得額課稅其稅率如左：

一　所得不滿一百元者免稅；

二　所得在一百元以上至未滿一千元者，課稅千分之三十；

三　所得在一千元以上至未滿二千五百元者，課稅千分之四十；

四　所得在二千五百元以上至未滿五千元者，課稅千分之六十；

五　所得在五千元以上，每增一千元之額，遞加課稅千分之十。

前項所得之課稅，其最高稅率以千分之二百爲限。

第五條　第二類所得應課之稅率如左：

一　每月平均所得自三十元至六十元者，每十元課稅五分；

二　每月平均所得超過六十元至一百元者，其超過額每十元增

超過二萬五千元以上，每增五千元，或不滿五千元之額，對於其增加額，課稅遞增千分之二十。

本類所得之課稅，其稅率最高以千分之二百爲限。

第三章 徵收

第八條 計算所得稅之方法如左：

一 第一類甲項之所得，應將其每事業年度總收入金額內，減除本年度之營業支出金、保險金、公積金、前年度之贏餘金，及其他應納之各種公課，以其餘額爲所得稅；

二 第一類乙項之所得，以其實際所得之純利爲所得額；

三 第二類之所得，其屬於自由職業者，得減其業務上所必需之費用，以其餘額爲所得額。

第九條 第一類甲項之所得，應由納稅義務者於每一事業年度之末，將其資產負債表，損益計算書，及所得額，報告於主管征收機關。

第十條 第一類乙項之所得，應由扣繳所得稅者，或自繳所得稅者，於每次所得發生時，將其實際之所得額，報告於主管收征機關。

課稅一角；

三 每月平均所得超過一百元至二百元者，其超過額每十元課稅二角；

四 每月平均所得超過二百元至三百元者，其超過額每十元課稅三角；

五 每月平均所得超過三百元至四百元者，其超過額每十元課稅四角；

六 每月平均所得超過四百元至五百元者，其超過額每十元課稅六角；

七 每月平均所得超過五百元至六百元者，其超過額每十元課稅八角，

八 每月平均所得超過六百元至七百元者，其超過額每十元課稅一元；

九 每月平均所得超過七百元至八百元者，其超過額每十元課稅一元二角；

十 每月平均所得超過八百元以上時，每超過一百元，每十元增

加二角，至每十元課稅二元為最高限度。每月所得之超過額不滿五元者，其超過部分免稅，五元以上者以十元計算。

第六條　第三類所得應課之稅率為千分之五十。

第三章　所得額之計算及報告

第七條　計算所得額之方法如左：

一　第一類之所得，以純益額計算課稅；

二　第二類之所得以月計者或以年計者，均按月平均計算課稅，其所得無定期或一時所得者，以各該月之所得額計算課稅；

三　第三類之所得以每次或結算時付給之利息計算課稅。

第八條　第一類甲乙兩項之所得，應由納稅義務者，於每年結算後三個月內，將所得額依規定格式，報告於主管征收機關。

第九條　第一類丙項之所得，應由扣繳所得稅者或自繳所得稅者，於結算後一個月內，將所得額依規定格式，報告於主管征收機關。

第十條　第二類之所得，應由扣繳所得稅者，或自繳所得稅者，按照納稅期限，將所得額依規定格式，報告於主管征收機關。

第十一條　第二類之所得應由扣繳所得稅者，或自繳所得稅者，於每年度開始時，預計全年所得額報告主管征收機關。在年度開始後，有新所得發生時，應由有報告義務者，隨時預計全年所得額，報告主管征收機關，

第十二條　凡納稅者，或負有報告之義務者，如有隱匿所得稅，或為虛偽之報告，經主管征收機關查明，決定其所得額時不得有異議。

第十三條　遇有前條情弊時，主管征收機關，除依前條辦理外，並得科以漏稅額五倍以下之罰金。會計師簽具偽證時，應依法懲戒。

第十四條　所得稅之納稅期限，在本條例施行細則中，分別規定。

第四章　調查

第十五條　第一類甲項之所得額，主管征收機關本於各有報告義務者之報告，發交調查所得委員會調查之。其調查結果，由主管征收機關核定之。

前項報告之資產負債表、損益計算書、及所得額，凡經依法核准之會計師簽證者，得免除發交調查所得委員會手續，逕由主管征收

第十一條　第三類之所得，應由扣繳所得稅者，或自繳所得稅者，於付給或領取利息後一個月內，將所得額依規定格式，報告於主管之征收機關。

第十二條　主管征收機關，對於所得額之報告，發現有虛僞隱匿或逾限未報者，得逕行決定其所得額。

第四章　調查及審查

第十三條　主管征收機關於各類所得額經報告義務者報告後，得隨時派員調查。

第十四條　主管征收機關決定各類所得額及其應納稅額後，須通知納稅義務者。納稅義務者接到前項通知後，如有不服，請於二十日內述明理由，連同證明文件，請求當地主管征收機關重行調查，主管征收機關應卽另行派員覆查決定後，納稅義務者，應卽依法納稅。

第十五條　納稅義務者，接到前項覆查決定之通知後，仍有不服時，於十日內申請審查委員會審查決定之。主管征收機關對於申請機關規定之。

第十六條　第一類乙項及第二類之所得額，主管征收機關本於有報告義務者之報告，及由調查所得委員會之調查所得決定之。

第十七條　第二類之所得額決定後，如有減額至五分之一以上者，得敍明事由，呈請主管征收機關更正，主管征收機關，遇有前項之呈請，須經調查後決定之。

第十八條　主管征收機關，就有報告義務者之報告，或雖未報告而認爲有納所得稅之義務者，得隨時交調查所得委員會調查之。

第十九條　主管征收機關認調查所得委員會之調查報告爲不當時，得令再調查，再調查後，仍認其決議爲不當，或自交令再調查之日起，二十日以內尙不報告其決議者，主管征收機關得自行決定之。

第二十條　主管征收機關發交調查所得委員會調查之事項，其報告期限，得以書面限制之。

第五章　審查

第二十一條　主管征收機關決定第一類及第二類所得額，須通知

審查之稅款，應存放當地殷實銀行，候審查委員會決定後，依其決定，爲退稅或補稅。主管征收機關爲前項退稅時，應將退稅部份之利息，一併退還之。

第十六條 納稅義務者對於審查委員會之決定不服時，得提起行政訴願或訴訟。

第十七條 審查委員會於市縣或其他征收區域設置之。審查委員會，設委員三人至七人，爲無給職，由財政部於當地公務員、公正人士、及職業團體職員中聘任之，任期三年。審查委員會開會時，主管征收機關長官或其代表應列席。

第五章 罰則

第十八條 不依期報告或怠於報告者，主管征收機關得科以二十元以下之罰金。

第十九條 隱匿不報或爲虛僞之報告者，除科以二十元以下之罰金外，並得移請法院科以漏稅額二倍以上五倍以下之罰金，其情節重大者，得併科一年以下有期徒刑或拘役。

第二十條 納稅義務者或扣繳所得稅者，不依期限繳納稅款，主管

納稅義務者接到前項通知後，如有不服，限二十日以內，敍明理由，連同證明文件，請求主管征收機關審查之。主管征收機關遇有此項情事時，須發交審查委員會審查並依其決議決定之。

第二十二條 納稅義務者對於前條之決定，仍有不服時，得爲行政訴願或訴訟，但仍應依照原決定之所得額先行納稅。此項所納稅款，於訴願或訴訟裁決後結算之。

第六章 機關

第二十三條 所得稅之徵收機關，由財政部分別設置之。

第二十四條 調查所得委員會之設置，以主管徵收機關所轄之區域爲準。

第二十五條 調查所得委員會委員，由主管徵收機關選充之。

第二十六條 地方殷實公正人士並有正當職業者，得充調查所得委員會委員。

有左列各款情事之一者，不得充任：

一 未成年者；

二　褫奪公權尚未復權者；

三　受破產之宣告確定後尚未撤銷者；

四　有精神病者；

五　受滯納租稅處分尚未經過一年者。

第二十七條　調查所得委員會委員任期三年，期滿仍派充者得連任。

第二十八條　審查委員會設置於各徵收機關所在地，以徵收機關之長官爲當然主席，其委員以征收官吏及調查所得委員會委員各半數組織之。

第七章　附則

第二十九條　本條例第四條所列之課稅範圍及其實施之程序，由財政部以命令行之。

第三十條　本條例施行細則，調查所得委員會，暨審查所得委員之規程，及其他有關章則，以財政部部令定之。

第三十一條　本條例自公佈日施行。

徵收機關得移請法院追繳，並依左列規定處罰之。

一　欠繳稅額全部或一部逾三個月以上者，科以所欠金額百分之三十以下之罰金；

二　欠繳稅額全部或一部逾六個月以上者，科以所得金額百分之六十以下之罰金；

三　欠繳稅額全部或一部逾九個月以上者，科以所欠金額一倍以下之罰金。

第六章　附則

第二十一條　本條例施行細則，及審查委員會組織規程，由財政部擬定，呈請行政院定之。

第二十二條　本條例施行日期以命令定之。

我國自民國十六年夏，始舉辦所得捐，蓋當時中央黨部以黨員撫卹金需款甚殷，遂倡議公務人員繳納所得

捐之制，其性質與所得稅制中官吏所得稅相仿，茲將所得捐條例及其施行細則錄之於後，以供參考。

所得捐條例

第一條　本黨為準備黨員撫卹金起見，得向國民政府，及國民政府以下各機關人員徵收所得捐，其徵收責任，由中央及中央以下各黨部任之。

第二條　國民政府及國民政府直轄各機關，由中央黨部祕書處會計科直轄徵收之。

第三條　省政府及省政府直轄各機關，由省黨部會計科徵收，彙解中央黨部。

第四條　縣政府及縣政府直轄各機關，由縣黨部會計科徵收，彙解縣黨部，由縣黨部解至省黨部，再由省黨部轉解至中央黨部。

第五條　徵收額如下表：

一　每月薪俸五十元以下者不徵收；

二　每月薪俸五十一元以上一百元以下者徵收百分之一；

三　每月薪俸一百零一元以上二百元以下者徵收百分之二；

四　每月薪俸二百零一元以上三百元以下者徵收百分之三；

五　每月薪俸三百零一元以上四百元以下者徵收百分之四；

六　每月薪俸四百零一元以上五百元以下者徵收百分之五；

七　每月薪俸五百零一元以上六百元以下者徵收百分之六；

八　每月薪俸六百零一元以上七百元以下者徵收百分之七；

九　每月薪俸七百零一元以上八百元以下者徵收百分之八。

第六條　本條例自公布日施行。

所得捐征收細則

第一條　凡各機關及各級黨部征收所得捐，其征收手續須照本細則辦理之。

第二條　征收事宜，由所屬各級黨部及主管機關會計科負責執行之。

第三條　每屆月終時，各機關會計科須按本部職員薪額，不論是否黨員，「依照徵收條例」分別征收，彙交所屬黨部會計科，前項徵收如遇特別事故，職員全體短薪或欠薪時，應在備考內註明。

第四條　各機關各黨部所徵得之款，統限於徵收完竣五日內，連同

報告表，按級彙解中央會計科核收。

第五條　前項按級彙解手續，須依左列各款辦理之：

甲　凡縣政府及縣政府直轄各機關之所得捐，由各該機關彙送縣黨部，復由縣黨部轉解省黨部，再由省黨部轉中央會計科。

乙　凡市政府及市政府直轄各機關之所得捐，由各該機關彙解特別市黨部後，由市黨部轉解縣黨部，按級解送中央會計科。

丙　凡特別市政府及特別市政府直轄各機關之所得捐，由各該機關彙解特別市黨部後，由特別市黨部彙解中央會計科，

丁　凡省政府及省政府直轄各機關之所得捐，由各該機關彙解省黨部，復由省黨部彙解中央會計科。

戊　凡國民政府及國民政府直轄各機關之所得捐，由各該機關直接彙送中央會計科。

第六條　各省黨部所征收所得捐，除江蘇省黨部外，應由各該地中央銀行匯來，如該地中央銀行尚未成立，得由中國或交通銀行匯解，其匯費由解款內扣除。

第七條　各省黨部因特別情形，不能將所徵之所得捐彙解中央，應即將該款用「中央財務委員會」名義存於中央銀行，如中央銀行尚未成立，得存中國或交通銀行。

第八條　所徵所得捐，除經中央常務會議議決准予移用外，各級黨部，概不得移作他用。

第九條　各機關及各級黨部之征收報告，應依中央頒發表册式樣，按照「表册說明」分別塡明。

第十條　凡各機關之征收報告表，應經該機關及會計簽名蓋章，至各級黨部則須常務委員及會計簽名蓋章

第十一條　凡新舊交代時，舊任征收至卸任之日止，將所得捐繳解所屬黨部，並呈報各級黨部備案，新任應接舊任卸事之次日起始征收

第十二條　各機關各黨部會計更替時，須將經征款項簿册等件，移交新任會計接收，交代清楚，方能離職，前項移交其接收人應將接收情形，詳細呈備報案。

第十三條　各職員離職時，應照其本月實支薪額，征收百分之若干，其在月中底新委者亦同。

第十四條　辦公費及交際費津貼旅費救濟撫卹費概不征收所得捐、

第十五條　凡經手會計人員，如有私吞捐款潛逃及其他中飽情事，一經查明屬實，應即分別嚴厲處分。

第十六條　本細則如有未盡事宜，得隨時提議修改之。

第十七條　本細則自中央核准公布日實行

第四章　所得稅會計之一般原則

所得稅與會計方法之關係，極為密切，蓋會計若不得法，所得稅之計算，自難準確，茲先就所得稅會計之一般原則，分節述之於後。

第一節　所得計算之原則

計算所得之原則有二：即一以收付實現制（即現收現付）為標準，一以權責發生制（即應收應付）為標準，前者以本年度（指事業年度言）現金之收到與否，為決定收益之是否獲得，而以本年度現金之付出與否，為決定費用之是否發生，二項相抵，尚有餘數，為本年度之所得額；後者以其實際交易發生為前提，故其所得則包括應收未收之已獲得利益及應付未付之已發生損失等項目計算之。我國現行稅制，係採權責發生制。然無論其會計方法採用何種，應注意左列各點：

(一)商品為生利之要具，故其存貨須於一會計（即事業）年度開始時及終結時盤點之。

(二)本年度之支出，視其性質分為資本支出及收益支出。

(三)若以折舊為扣除項目，同時必另設折舊準備以為攤銷；換言之，新資產之購置宜自該類資產折舊準備出帳，而為資本支出，不得由本年度之損益項下支取之。

依美國稅法收付實現事項內，須包括(一)已發未領之債券息票及股票官息，(二)儲蓄存款之利息等。蓋此二項所得具有形式上之憑證 constructive Receipt 非平常應收未收之項目，特予注意。

依會計原理而言，計算所得自以權責發生制為宜，因為根據現金之收支與否，未免忽略應收應付未付之項目，殊欠公允；然嚴格而言，完全以應收應付為根據，事實上未必可能。蓋若固定費用如房租，電費等項，實在每日每時均有消耗，若亦細析記載，如何可能？如上年度之損失，在本年度尋得時，則可修正之而補填於上年度之所得報告中；若公司有盜竊損失，僅可在本年度所得報告中要求扣除。納稅人之損失在前數年所發生者，要求扣除，未始絕不可能，然須相當理由以證明之。

第二節　支出劃分之原則

會計上支出之劃分為資本支出及收益支出，實為確定各種財產之價值，及損益之數額，是故各項支出，非盡

爲損失費用之發生或有資產之獲得（或負債之消滅）混於其中，須將各項支出之結果，詳爲考量，愼爲分析，藉資財務狀況之能正確表示所謂資本支出者，係一納稅人爲獲得資產或消滅負債而發生之支出也，收益支出者，係一納稅人爲獲得其所得或維持其生活（指個人）及業務所需要費用之支出也。簡言之，前者之支出，其結果爲財產之獲得（或負債之消滅）後者之支出，結果爲損失之發生，其劃分之原則，列之於左：

（一）凡支出之結果，爲增殖納稅人之財產，如獲得其他資產或減少納稅人之債務者，爲資本支出，否則屬於收益支出。

（二）凡支出之結果，能實際增加納稅人原有財產之價值，如財產之改良或更替，而較舊者較大或較好，則其增加擴大之部份，當作爲資本支出，否則屬於收益支出。

（三）凡支出之性質，純爲費用，如開辦費、廣告費、公司債折價等之有遞延性質之效用者，爲資本支出，否則屬於收益支出。

（四）凡支出之性質，絕對爲納稅人之損失，如火災損失、營業虧本等，但非爲本期所得額所能相抵者，此種損失，依英國現行稅法，許納稅人於以後六年內所得額中扣除之，故視爲資本支出。

（五）凡支出數額之較微者，概作收益支出。

劃分支出之原則，如右所列，資本支出果能分析確當，計算固無問題，而收益支出之可否扣除或免稅，則有待

稅法條文之解剖，而定應納所得稅與否。

第三節　年度確定之原則

凡假定若干時日爲一期間，以供納稅人計算所得之用者，此種期間，謂之會計年度，其起訖日期不必與歷年相同，惟其時間須與歷年相等（任何十二個月）；如納稅人未備置帳冊者，其所得之計算，根據歷年辦理之。若會計年度之起訖日期須有更改者，納稅人務先於更改年度之前三十日陳報徵稅局核准備案；其更改之日期，如不能脗合其間之所得額，須另爲呈報。例如某納稅人之會計年度終止於九月三十日，擬於下年度起，依歷年計算，則自十月一日至十二月底之所得額，例須呈報，惟其呈報應假定一年基礎推算，其法述之於左：（美國現行稅法之規定）

（一）純所得及各項免稅額等均以十二分之幾乘之，此十二分之幾，以未滿一年之月份表示之，如四個月，列成十二分之四。

（二）稅額之計算與平時同；

（三）再以十二分之幾乘之。

設某納稅人依歷年計算所得，現擬於十一月一日起，更改會計年度，則自一月一日至十月三十一日止之所

得額，例按未滿一年之辦法核計之，又核納稅人之生活費用，可減免二千五百元，過去十個月之純所得爲二萬元，勞力純所得 Earmd net Incone 爲六千元。

純所得，十個月共計額	20,000
以十二乘之	240,000
全年基礎之純所得（240,00÷10）	24,000
十個月之勞力純所得	6,000
以十二乘之	72,000
全年基礎之勞力純所得（72,000÷10）	7,200
全年基礎之純所得	24,000
減去：個人免稅救濟額	2,500
純所得應課附加稅	21,500
減去：勞力所得免稅額（7200之$\frac{10}{100}$）	720
課稅所得	20,780
經常所得稅（20,780之4%）	831,20
附加稅（21500）	1,485.00
全年基礎稅額之合計	2,316.20
十個月應納之稅（2316.20之$\frac{10}{12}$）	1,930.17

又查我國第一類營利事業所得稅征收須知第七條之規定甲乙兩項營利事業，其營業期間不滿一年或營業年度有變更者，計算其所得時應就該營業期間或新舊交替期間，相當於全年度之比例，換算其資本額，例如營業期間爲三個月，所得純益爲三千元，資本實額爲十二萬元，則三個月相當於全年十二個月之四分之一，故該期間之資本實額，應爲十二萬元之四分之一，計爲三萬元，該期間所得純益三千元，合資本實額三萬元，計爲百分之十。

第二編　所得稅會計之實務

甲　英國之部

第五章　課稅範圍及免稅所得

第一節　課稅範圍

英國所得稅之課稅範圍，得分為二：

(一)以納稅人之地域而可區分為三：

(甲)英帝國人民　不包括愛爾蘭及海峽島嶼之人民，僅指聯合帝國(United Kingdom)之人民而言

(乙)不列顛所屬各地人民　凡不屬英帝國人民而為不列顛所管轄各地人民均屬之，包括愛爾蘭各殖民地，如印度與其他殖民地以及被保護國。

(丙)僑居國外之人民　凡在本國境內無居所之人民而其所得則發生於英國之境內者均屬之。

(二)以所得之來源，分為下列五類稅表：

甲類——財產投資之所得，如土地房屋之租金。（簡稱財產所得稅；）

乙類——財產佔有之所得，如農民之農產物（簡稱農產物所得稅；）

丙類——支自國庫所發給公債息金及年金等之所得（簡稱國債利息所得稅；）

丁類——營利事業及自由職業之所得等（簡稱營業所得稅）

(1)營利事業之所得，

(2)自由職業之所得，

(3)各種國內利息之所得；

(4)各種國外利息之所得；

(5)在英國境外置產之所得；

(6)不屬上列各項之所得，或未歸入他類之所得。

戊類——薪給報酬之所得（簡稱薪給所得稅）

上述諸類所得稅，於下列各章中分別述之：

英制係採屬人主義之稅制，茲擇要者述之於左：

(一)居留民　所謂居留民（Residing in the U. K.）者，時生疑問，在各判例，互不相同。是以居留民之定義，亦惟有本諸相對原則，而並無絕對根據焉；須知國籍與居住（Residence）並不相關，英人未必即居於英

國，法人亦未嘗不可為居留民，卽使英帝國人民與大不列顛之國民，其分別亦不重要，按英國法律對於人民死後如無遺囑者，政府雖可沒收其財產，惟其並無納稅義務，故唯一鑑別方法，須視其所得是否發生於國內為定。惟須注意納稅人之居住國內，係短期居住之性質歟？抑或長期居住之性質歟？如屬後者，則在所得估計時，已住在國內；至其住宅是否租賃或自有，則反不成問題，蓋自有住宅之居民，未必卽為長期居住者，反之居於旅館公寓之居民，亦未嘗卽失居留民之資格，是以決定居留民之資格，實未可以住宅為標的也。事實上往往有人兼有兩國之居留民而並不違法者，此與一人兼有兩個國籍而均為法律所認可者相同，要亦各國法律上問題耳。例如某甲適以要公返國時值估計所得之際，於是某甲遂為合法之居留民，雖某甲經年不住於國內，換言之，某甲與其原住地域仍有相當關係，此種情形，自由職業者尤多，住於甲國之時日多於乙國，則同為兩國居留民，負兩國賦稅之義務，茲舉一例以說明之，美國人民，其營業地點雖在紐約，惟在蘇格蘭租有麋鹿森林一所，同時在該地建獵場每年在秋季赴蘇格蘭住二個月，於是遂成英帝國之居留民，與普通居留民並無稍異，照常負賦稅義務（一九〇四年判例）故自所得稅稅法視之，所謂居留民既複雜而又錯綜。凡在國外註册設立英國境內之公司，英政府得按法照常課以所得稅，無論該公司之所得獲自國內或國外，反之如在國內註册之公司，同時兼轄國外之公司者，其一切營業所得，亦照常負所得稅之義務也。

（二）僱員　英國人民為外國公司所雇用者，如合同既在外國簽訂，工作亦在國外，設國內無居所且在納稅

年度亦不在國內者則可不納稅，卽使其子女在國內求學者，亦可不負賦稅義務。

(三)合夥人　關於合夥人須注意者有下列二點：

(1)國外隱名合夥人而居於國內者，其所得依其匯回本國款項多少爲課稅之標準。

(2)國內合夥人而居於國外者，以其國外所得之多少爲課稅之標準。

故在事實上國內獨資業主之全部所得，欲藉匯款以達逃稅之目的者，良非易事。

(四)六個月之居留　凡居英國未滿六個月者，則不負賦稅之義務，然而此項規定在一九〇四年美人麋鹿森林場一判例中已破其例，蓋美人之往蘇格蘭者，每年僅二個月，事實上亦負賦稅義務，在稅法上之解釋，謂凡居英國係暫時性質而並不存意居留，其居期繼續不滿六個月者，依法不課其稅。在上述麋鹿森林場一案中，依法視爲與長期居留英國無異，故不能逃免其賦稅義務。反之，如卜居英國雖屬暫時性質，而其居期在納稅一年中確已超越六個月者，依然負納稅義務，則稅法上似乎對於不整個納稅年度 (Broken Period) 之卜居人，居期雖超越六個月亦可不負賦稅義務矣，然而問題果不在此，在乎卜居之性質是否確爲暫時耳。對於此項六個月居留之規定，內地稅收委員會 (Board of In-land Revenue) 曾有聲明，謂此種納稅人之意義較爲複雜，欲求一嚴格規定，爲事實所不許，故該委員會提出下列諸點，以供參考，惟在英帝國與愛爾蘭之間所獲之所得，不能相混。

(1)所得獲自國內之納稅義務　凡所得由英帝國所獲得者，(公債之利息如戰時公債 War Loan

Stock 等享有特別之優待者除外）負納英帝國所得稅之義務。

（2）所得獲自國外之納稅義務　凡卜居英國而其所得並不由英國獲得者，則該項所得之任何部份，不負納稅義務，除非爲居留於英國者則又當別論，而照常納稅也。

（3）居留民之釋義：

（甲）凡來英國遊歷，其性質確屬暫時，而且在英並無永久之住處者，則不屬居留民，除非其居期在納稅年度中超越六個月者，則不在此例。

（乙）如在英帝國確有永久之住所者，則以後來英，即以居留民視之。

（丙）再進一步言，在英雖無永久之住所，且居期亦未逾六個月，如每年來英一次，以爲習常者，則依法仍以居留民視之，故居留民者之決定，須依各別情形，詳細分析，委員會之意見，以爲年復一年，每次居期有三月之多，而連續凡四年之久者，即屬最後一類之居留民。

（4）所得獲自國外納稅義務之補充　如所得獲自國外而被視爲居留民，則其所得之課稅，不依其所得之數額，而根據其匯至英國款項之多少，或其實收之部份爲準則。

爲便於納稅人之詢問起見，內地稅收委員會極願將居留民之涵義，隨時隨地加以解釋，即使納稅人叩以應納稅額，委員會方面亦無不樂於解答也。

(5)例外情形　事實上伶人與其他納稅人，則受例外之規定，卽(一)不居留于英國，(二)享有英國全部免稅之救濟 (Relief) 雖然卜居英國超越六個月之久，然而其永久之居留地固另在他處，此種人民，不能要求特權 (Concession)。

(甲)英國之居留民，其所得由於國內或國外之有價證券者　所謂有價證券係指抵押債券，信用債券，及其他投資，惟公司股票及銀行存款均不包括在內，關于其所得之估計，當依前年之實收數額爲根據(下另詳)，惟得自愛爾蘭之所得，則不在此例，該類所得依其匯款之數額爲估計之標準，以其寄回之匯款依匯兌率折合，計算課稅之所得。

(乙)英國之居留民，其所得由于國內或國外之股票股息地租者　此類所得估計之標準，亦依前年之數額，惟獲自愛爾蘭之所得，不在此例。

(丙)英國之居留民，其所得由于國內或國外其他所有物者　此類所得係指合夥營業盈餘之獲得，銀行存款利息之所得等，其估計標準，亦以前年在英國實收之數額爲根據，其得自愛爾蘭之所得，又不在此例。所謂在英實收之數額一語，涵義極爲廣泛，現金之收受，當然計入，同時並及其他財產之收入，債權之取得，以及其他有價物等，然投資在國外之所得，則不計入，又得自國外之所得，仍置國外者，亦不目爲實收之數額也。

關于上述三類所得，應注意左列各點:

(1)估計所得以前年之實收數額爲根據時，則在估計年度之實收數額可勿顧及，如其投資仍然繼續者，即使當年並無所得，亦無關係。

(2)如有特種情形，不妨在估計時，略爲更改，其估計標準，以不背情理爲乇。

(3)損失既不可預先估計，所得亦不能有所增減。

(4)如納稅人所有投資，其中有幾類投資之所得，非寄回國內，可不課稅。

(丁)非英國之居留民亦不負納稅之義務者　凡不居留於英國境內，無論是否居於大不列顚境內或外國之人民，下列諸類所得，可勿課稅。

(1)永不流入英國之所得。

(2)所得之支付，雖爲英國境內之財產受託人，然而受益人之住處，則在國外，且其所得，不置於英國境內者。

(3)軍部人員因公長駐外國，乃不能不離英國，於是遂要求政府，取消其居留民之資格，當爲稅法所許，其後給假回國，其居期不致有逾六個月，然如軍人之妻，仍時在英國者，則稅法仍以居留民視之。

(4)由於國內或國外公債之所得，雖在英國境內支付，亦可免稅，再如公債之本金及利息，雖爲政府所担保，而利息之付給，並不屬諸政府者，亦屬此類，可勿納稅。

(5)由印度歲入支付之養老金受益人可勿納稅，惟受益人本人或家族，必非居留民為限，其永久居留地當在國外，包括海峽島嶼及其他小島偶爾來英在納稅一年中，以不逾六個月為限。

(6)某種戰時公債（下詳）　關於此種所得之減免，納稅人多不明瞭事實上往往並未要求，徒遭損失，良以此種所得與減免（Allowance）無涉，稅法上稱之謂消極負債（Non-liablity）於是遂為納稅人所忽視矣。

(戊)非英國之居留民，而仍負納稅之義務者　凡非英國之居留民，無論居於國外或不列顛境內，如其所得發生於國內者，仍負納稅義務，在昔不列顛之納稅人，（並非英帝國之居留民，）如居住於國境之內者，（非指英帝國之國境而言）其發生於英國境內之所得，負完全納稅義務，且不能享有減免及救濟之權利，關於此點雖然所差無幾，然以財政原理而言，實背公平原則。良以納稅人如曾履英帝國，卽能享有該項權利。最近稅法之修正，卽所以補上述之不公平也。

「通例」　凡非英帝國之居留民，均不能享有下列各減免及救濟。

(1)勞力所得之救濟

(2)年齡之救濟

(3)個人生活費之減免

(4)已婚之減免

(5)妻室勞力所得之救濟

(6)子女及家屬依賴人之減免

(7)稅率之救濟

(8)壽險費之救濟

就通例言，純所得結出後之減免，並不給予，然在純所得結出前之各項扣除，則仍予照准，如營業費用，土地稅，折舊及陳舊財產之修理費，銀行之利息及營業損失等則雖非居留民，仍得享有之，且該通例中亦並未不准非居留民享有國內（不列顛境內）一般之救濟也。

「例外情形」

(甲)所謂不列顛之納稅人，並不包括不列顛保護國之人民。

(乙)納稅人曾爲國家服務者。

(丙)納稅人如爲寡婦其丈夫曾爲國家服務者。

(丁)國外敎會之職工，

(戊)服務不列顛保護國人員之養老金。

(己)居留民之養老金，如居留民暫時並不居留國內者，限於健康原因，須有相當證明者。

(庚)海峽島嶼之居留民。

凡不列顚之納稅人，均依左列之規定：

(甲)凡非發生於英帝國之所得，均須記其納稅前之總額。

(乙)英帝國及外國之所得稅，不能入帳。

(丙)納稅人之一切減免及救濟，可勿置問。

(丁)納稅人如保有壽險者，每年保費可以要求扣除，惟須有保單作證(下詳。)

(戊)免稅所得仍得豁免納稅，如戰時公債之利息等。

(己)愛爾蘭之所得 (Sorstat Eireann) 上述諸類所得均爲發生於英帝國境內者。本節所指係發生於大不列顚境內之所得，亦負賦稅義務；然如愛爾蘭之所得，則所得稅完全由愛爾蘭另外徵收，故如納稅人居留於英帝國，而其所得則由於愛爾蘭者，則同時負有兩種所得稅之義務。(其所得救濟分別酌定在下章中另詳之。)

(庚)海峽島嶼及其他小島之所得 英國之海峽島嶼甲於全球各地之稅法，遂亦稍有不同。故其於各島之特別條例，非本文所及，恕不贅敍，然者條例中明白指定之各海島峽嶼，其所得依然負賦稅義務。上述海島峽嶼原非英國之一部，然以其接近英帝國之故，稅法亦以一般的屬地目之，是以一般屬地之所得，無不適於稅法上指定各海峽島嶼，換言之，卽英國納稅人如居留於稅法上指定各海峽島嶼者，其所得仍負英國所得稅義務，與居留

於其他各屬地者，並無不同，即其所得之救濟，亦與其他各屬地相同，設有一人，居留於英國，其所得中之一部，則得自海峽島嶼，當然該類所得，並非英國之課稅所得，其所得估計之根據及所得減免之標準，與其他各屬地所訂定者並無二致。如將其他屬地之所得匯至海峽島嶼者，亦不作匯至英國之所得目之也。居留於海峽島嶼之納稅人，其所得之計算，較為複雜，茲詳細分析之如左：

一、得自海峽島嶼之所得，不負英帝國賦稅義務；

二、得自國外及其他屬地之所得，不負英帝國賦稅義務；

三、得自英帝國戰時公債之利息所得，依然不負英帝國賦稅義務；

四、得自英帝國之其他所得，負英帝國所得稅義務；

五、如所得同時負兩地所得稅者，則其所得之救濟，屬於英帝國一部者，依法喪失。

（申）外來之匯款　寄匯英國之外來匯款所得，分析如下：

一、外來資本之匯款，例不課稅；

二、納稅人匯英之匯款，如匯交其妻者，如屬投資所得，仍負賦稅義務，惟數額較小，而勞力所得，則可不賦稅，然若納稅人原係英帝國之居留民，其匯款仍依普通所得課稅；

三、如納稅人大宗匯款，由屬地或國外匯交其子女者，例不課稅；

四、如國外或屬地之財產受託人對於受益人之匯款，有任意匯寄之權利者；換言之，即使無款項匯交受益人，受益人亦不得要求匯給者，則此種匯款，依法視為受益人之所得，照常課以所得稅。

（壬）留英僑民之所得　如留英僑民，其營業合同，在英簽訂，薪給亦在英付給者，則其所得之課稅，自無問題，而其付與本國所得稅額，依法不得要求扣除，然若薪給在國外付給者，則又當別論。

英國所得稅課稅之範圍，不僅為個人，公司亦在被征之列，惟公司不課附加稅，在合夥企業中，則就各合夥人之所得，分別賦課。

第二節　免稅所得

免稅所得，依廣義而言，得分下列各種：

一、否認所得 (Not Income) 此類所得，如國民儲蓄銀行存款之利息，及侍者之賞錢等，稅法上根本否認其為所得之一種，自無賦稅義務。

二、不課稅所得 (Not Taxable Income)　此類所得，如不匯回英國，則例不課稅，如國外或屬地之盈餘利潤，及合夥企業之所得，其不屬英國管轄之內者，可勿課稅。

三、不依其來源課稅之所得 (Income not Taxed at the Soarce)　關於此點，往往容易引起誤解，如

戰時公債（三厘半）及銀行存款之利息，本當稅源裁留，然事實上迄未照辦，故其所得，仍須依直接之估計標準(Direct Assessment) 課稅焉。

四、免稅所得（Free of Tax Income） 凡納稅人之所得，已另有他人爲之付稅者，則此類所得，即可免稅，例如優先股之股息，其賦稅已由普通股股東爲之付訖，普通股之股息，其應付稅額，公司方面已代爲付訖，再如遺囑中指定之年金，其應納稅額，往往由遺產信託人代受益人付訖等。

五、特有投資之豁免 凡納稅人之所得，自下列諸類有價證券而得者，概可豁免所得稅，即使納稅人暫居國內者，亦得享有之：

（一）三厘半戰時公債(War Loan)

（二）四厘勝利公債（Victory Bonds）

（三）四釐基金公債（Funding Loan 1960—1990）

（四）二釐半財部公債（Treasury Bonds 1937）

不依其來源課稅所得之商榷 不依來源課稅之所得，如戰時公債（三釐半）與其他有價證券及銀行存款之利息等，須詳細分析，其估計之標準，亦以前年之所得爲根據，在每年年初及結算所得之時，須依下列三點，加以調整：

(甲)各種證劵須分別各自計算;

(乙)添購各種證劵雖與原有者相同,亦須分別計算;

(丙)售出各種證劵雖與現有者同一種類,其損益依然須分別加以計算。

該類所得之估計如下:

第一年　依該年之所得;

第二年　依第二年之所得;

第三年　依第二年之所得,

如該項有價證劵適在四月六日購進者,則第二年所得估計之標準,卽根據第一年之所得,與上述者稍異。

(甲)售出年份　依該年份之所得,然可根據其售出前一年之所得,作爲估計之標準,如果其前年之所得,超過該年者,設有價證劵投資利息屬於固定時,如戰時公債,則估計所得之標準自必根據本年之所得,添購一部可另加估計,售出一部亦得要求退稅 Refund 上年已繳稅額,在所得報告中特設一項,以記投資之更換,而其所得則不以裁源也。

(乙)股息　依普通情形而言,公司付給股東之優先股股息,及普通股股息,例不免稅,股東在收得該項所得,當知此種所得之應納稅額,公司已代爲付訖,否則其股息所得如未納稅者,則當大於現收之數額,例如現收股息

三十一鎊，（每鎊四先令六辨士計算）公司已代爲付訖，故公司如不爲股東代付股息之所得稅，則股東之課稅所得當爲四十鎊，股東得此四十鎊後，要求豁免者，則其稅額僅爲六鎊十九先令六辨士，是在股東間以視其股息，不得不注意下列各點焉：

一、各類所得必須記其總額在上例中股息所得當記爲四十鎊，不可卽書淨額（三十一鎊，）然後列入稅額，以示其實收所得。

二、該項所得旣付所得稅，則有時因種種情形，可以要求一部或全部所得稅之退還（Repayment）。

三、如依上例而言，則公司代股東付清所得稅額與股東所得總額（四十鎊），然後要求豁免者相較，徒使股東損失一鎊零六辨士，故現行稅法明文規定股息所得旣須有總額，亦須有淨額，同時稅率及稅額，亦當明白塡就也。

（丙）信用放款及其他借款之利息　借款利息稅法上並不強迫其預先扣除，如有預先扣除，亦不加以禁止，一般公司所發之信用債券，其利息均爲免稅所得，換言之，其應付稅額公司已代爲付訖，如此，則下列情形，須分別認清：

一、如利息言明免稅者，則債權人應納稅額，債務人已爲付訖，否則如願收毛額者，則債務人卽不負該項利息所得稅之義務，而債權人方面旣經付稅之後，亦不得更要求償還也。

二、如利息言明在代付稅額之後，再予年息五釐者，則情形即不相同，其所得照常徵稅。

（丁）建築合作社存款之利息　此種存款之利息，情形頗爲特殊，言明利息，並不代付稅額，例如存款一百鎊，年息五釐，則一年利息之所得，當爲四鎊，如圖要求退稅者，則此四鎊之所得，當不得再加入其中，退稅費用亦不得入帳，並須將此種情形，明白表示。

（戊）年金　遺贈年金自當免稅，良以此種所得，屬於遺贈性質，而非契約訂定。例如立遺囑人訂明遺產信託人每年給與其寡婦三百鎊，於是遺產信託人，在收得各項所得之後，年給寡婦三百鎊，此種所得，當然免稅，蓋遺產信託人已代爲付訖各項所得應納之賦稅，故稅法上對於寡婦自不能再課其稅，因爲此三百鎊之所得，係屬遺贈信託之所得，其賦稅早已付訖，是以所得免稅，固無問題，其償還之要求，即覺解決爲難矣。

一、退稅權利當由何人要求

二、退稅之後當由何人享受

稅法上原謂年金在既經課稅之後，係淨額所得，無用再課賦稅，如年金淨額，年爲七十五鎊，其稅額以每鎊四先令六辨士計，則其課稅前之總額，當爲九十六鎊十五先令六辨士，然在納稅之後，方爲七十五鎊，退還一部，原極易見，在上例中該寡婦最多可得二十一鎊十五先令六辨士之退稅權利，再如年金三百鎊，實與總額三百八十七鎊一先令十一辨士相等，如該寡婦並無其他所得者，可推溯其退稅額如下：

個人減免額一百鎊每鎊四先令六辨士	£ 22 10 0
稅率救濟額一百三十五鎊每鎊三先令	20 5 0
共計	42 15 0

如該寡婦尚有子女家屬或人壽險之減免者，所退稅額自必較大無疑。對於退稅權利，稅法明文規定當屬於受益人，而不屬遺產信託人。然退稅應由受益人享受權利乎？抑由遺產信託人享受之？則頗成問題，法院亦曾因此問題而起爭執。然試先一研究遺產信託人之性質，即不難解決矣。須知遺產信託人實係其他受益人之代表，並非專理一人之所得者，故法院判例認為此種退稅權利，當屬之遺產信託人。然若受益人更有別類所得時，則宜依其所得分別退稅，在退稅權利既得之後，當先扣除為取得該項權利所消耗之費用，受益人如同意遺產信託人代其全部要求退稅時，亦為稅法所許，惟無論如何，上述寡婦之年金必為淨額所得，可無疑義。

年金之是否免稅，時生誤會，須知年金未必盡屬免稅者，須視遺囑中之規定如何，始可決定。遺囑中如謂年金為淨額或不折不扣付給者，亦未必即可謂免所得稅。例如下議院某主席其應得養老金為四千鎊，言明以淨額付給，然其實並不免去所得稅及附加稅。蓋自稅法之立場視之，以為淨額與免稅自有分別，事實上此種問題，並不難於鑑別。茲設一例，即可明瞭。某立遺囑人，贈給某女兒之年金，規定除所得稅外，免其各項扣除，贈與其妻者，則謂免其各項扣除及其所得稅，則其女兒之年金，即負所得稅之義務，而其妻室之年金，即可免稅，此蓋完全在遺囑中規

定者也。如遺囑中更謂不免任何扣除者，則受益人並救濟之權利而喪失矣。故年金之是否可以免稅，須視情形而異，固未可一般而論也。

如年金並不由遺囑給與而由契約規定者，有時亦得免稅。例如，此種年金，實卽信用債劵，有固定之息金，或者此種年金在獲得之前應納稅額已由他人爲之付訖者，則均可免稅。後者情形在夫妻之間最爲習見，如年金之賦稅，由受益人自付者，則遺產信託人卽喪失其償還權利。

(己)薪給　職工之薪金及董事之車馬費，未始不可免稅，蓋職工之薪金，如可免稅者，卽雇主已代爲付訖。則其稅額一部，亦當加入薪津所得之中，而在雇主方面，此項代付稅額亦與職工之薪金無異，一般的可以作爲費用要求扣除。

(庚)夫與婦　所得稅稅法以夫與婦視爲一人，當然在夫婦本人方面，分別爲二，較爲便利，如二人各有所得爲一百二十五鎊，卽可完全免稅，其所得較多者，又可各得一百三十五鎊，以一先令六辨士計算之便宜，當夫繳付其本人之應納稅額時，無非付訖其所得稅之債務，對於妻室之賦稅，並無要求退稅之權利。夫婦二人所得之合併，限於婚後時期。例如夫婦二人各有財產所得二百五十鎊，於十月六日結婚，則妻室在四月六日至十月六日之所得，仍爲其個人所得，茲假定其爲一百二十五鎊，則依法豁免，而其合併所得則爲三百七十五鎊，（丈夫之二百五十鎊，加妻室之一百二十五鎊）其中一百七十五鎊之已婚人減免得完全享有之。如翌年十月六日其夫因病死

亡者，則合併所得，當爲二百五十鎊，其間一百七十鎊之減免，仍得享有之。如其二百五十鎊，妻室仍能完全獲得者，則全爲其個人之所得，同時得要求個人減免一百鎊，對於其他，如教養子女之減免等，亦得同樣要求之。雖其夫在同年已經要求減免者，亦可弗顧。

稅法規定妻室之所得，以至結婚日止之實收所得爲根據。其應收未收之一部，作爲其夫之所得，毋庸再加分析。惟妻室如與其夫同居者，其所得事實上無法估計，除非由其夫或本人要求者，則不在此例。妻室之所得在獲得之前，如已經扣稅者，自無問題。如其所得，由於財產信託人之轉與者，亦少困難，蓋財產信託人已代爲付稅，其本人當無再付之理。惟如妻室之所得，由於(一)本人財產而來。(二)直接取得，(三)未曾稅源裁留已扣賦稅者，(四)其夫並無關係者，此類所得如分別估計，財部迄無方法，蓋依其夫之所得估計，則夫不負賦稅之義務，如依其妻室估計者，則妻室雖有賦稅能力，然其所得無法估計，且在事實上夫亦無權可以強迫其妻室作所得詳細之呈報。惟如夫婦所得，併估計者，則夫負完全賦稅之義務。如夫婦分居者，則合併所得之估計，即不能通用，夫婦二人即各成單獨納稅人，惟此種分居至少在當時須具有永久之性質，如丈夫在印度服務，而妻室居留英帝國者，則二人同得教養子女之減免。故已婚婦人，亦得與未婚婦人同樣得遇，惟其所得須本人獲得而確與丈夫分居者爲限。再如夫婦二人原各估計所得，惟以二人結婚關係，乃於翌年七月六日之前通知稅務當局合併估計，自此估計，則以後即據以爲估計標準，此事不強迫，完全由於納稅人之選擇，然事實上確少隨時變更者也；在合併估計之後，丈夫即負妻

室之賦稅義務，一切救濟豁免減免等權利，完全依個人為根據。當然夫婦分別估計之所得，限於未曾扣稅之一部而已。現行稅法有左列之規定：

(一)已婚人減免為一百七十鎊，其餘各項救濟減免等，不生變化，稅率救濟亦限於一百三十五鎊。

(二)救濟之分派如左

(甲)一般勞力之救濟　依夫婦二人勞力所得之比例分派

(乙)年齡之救濟　依夫婦二人所得之比例分派

(丙)已婚人之減免一百七十鎊
(丁)教養子女之減免（非嗣子）
(戊)稅率救濟祇一百三十五鎊
(己)妻室勞力所得救濟
　依夫婦二人之所得比例分派，換言之，即依課稅所得之總額作扣除之根據

(庚)嗣子教養之減免
(辛)家屬依賴人之減免
(壬)在家女兒之救濟
　何人供給何人減免

(癸)壽險費之減免　何人付稅何人減免

如夫或婦之估定所得較之其應得減免爲低者，則可轉與另一配偶人（如夫轉與妻或妻轉夫）如所得之大部，已經扣税者亦可作爲附加税之減免部份（下詳）可知分別估計，未必減少賦税。因分別估計，妻室即自負其賦税之義務，而丈夫不過是一個監護人(Guaranter)而已。

（申）財產信託人與財產受益人

慈善機關之信託　所謂慈善二字，極難加以定義，大概言之，爲公共之利益者均屬之，例如大衆音樂所之設立，其目的在鼓起大衆對於音樂之興趣，以發揮大衆音樂之天才，依法視爲慈善機關。惟航空會(Flying club)字音研究會(Society to Simplify Spelling)等均不屬之。對於豁免一層，雖無一般條例規定，惟下列各項慈善機關，大致皆可享受。

（一）第一税表下土地房屋之豁免（假定該類財產由慈善機關出租者）；

（二）第一税表下土地房屋之豁免（假定該類財產由慈善機關所佔有，惟如佔有人之所得超過一百五十鎊者不在此例。）

（三）一般財產所得之豁免；

（四）第二税表下之土地，如佔有人爲慈善事業本身者，無論從事農業或其他用途，則均可豁免，惟其從事農業須完全由受益人負責進行，即有盈餘，亦祇限於轉入慈善機關，關於此點，如其農業在第四税表下估計者，現

在稅法置於下列第五項中焉。

(五)營利事業之豁免，(甲)如盈餘完全轉入慈善機關者，(乙)或工作方面完全由受益人負責者。

(六)如慈善組織之事業由第三者負責進行者，此類盈餘之豁免，應納稅額亦視爲其所得之一部。

(七)如信託慈善組織之財產迄未分贈或雖分贈而尚未完畢，在遺贈死後一年內之所得（已爲慈善組織所得，）可以要求退稅。

(八)愛爾蘭之慈善組織，在相當限度之下，得同樣豁免。

遺產信託人之所得　遺產之所得，其計算當自受益人應得部份明白確定之後始，不可在遺贈人臨死之一日，即加計算。須知遺產信託人自受益人應得部份確定後之所得，始爲信託人之所得，同時即爲受益人之資本，關於此點，務須嚴密分析。惟在事實上財部予納稅人以選擇之自由焉。

關於所得之分析，何者屬之遺贈人，何者宜屬受益人，此完全根據採取收付實現制以實收之數額爲標準，應收未收之所得，例不計入，故

(一)遺贈人臨死前之實收所得，爲遺贈人之遺產，如多付稅額者，可以要求退稅；

(二)遺贈人死後之所得，依法視爲應屬之於遺產者，爲遺產信託人之所得，自不得要求退稅；

(三)自後之所得爲受益人之所得。

遺產信託人對於受益人之所得。不得要求勞力救濟。如遺產信託人經營事業，原爲受益人之利益，視爲財產所得，然若受益人爲該事業之經理或與該事業確有服務之關係者，則其應得薪俸，一方面可以作爲費用，依法在其盈餘中扣除，一方面可以作爲勞力所得，要求扣除。注意遺贈人死後所留營業，其性質與新創者無異，遺產信託人亦並無其他救濟可以要求，惟對於一般費用，則可以扣除，如（一）土地稅，（二）租金之損失，（三）超額營繕費，（四）營業損失，（五）折舊損失，（六）銀行利息等。

遺產受益人之所得　遺產受益人以全部或一部之財產，委與信託人投資，由信託人出面，同時由信託人納稅，惟在實際上受益人以信託人之代爲付稅，其所得亦必短少無疑。最後結果，賦稅仍由受益人自擔。除非所得依法免稅者不在此例，故依通例而論，受益人在取得所得之前，雖然信託人有時並未將已付稅額通知受益人，當知是類所得之賦稅，早已付訖矣。

信託所得（Trust Income）之數額與救濟之要求無何關係，百元以下之所得，有時仍負附加稅之義務，數額極大之所得，往往反可要求退稅，此蓋全由各受益人之情形而異，未可一概而論也，例如二十個年金，每個計一百二十五鎊，合計爲二千五百鎊，依每鎊四先令六辨士課稅，則信託人代付稅額，當爲五百六十二鎊十先令，扣除稅額後之所得爲一千九百三十七鎊十先令（同時扣除信託各項費用，詳下）則受益人之所得，當爲九十六鎊十七先令六辨士（£125—£28 2 6依每鎊四先令六辨士計算之稅額），如以二十乘之，則爲一千九百三十七鎊

十先令，考諸事實，各受益人未必皆可得豁免之權利，或許一部份豁免，一部份要求扣除各項救濟，亦未可得，且受益人要求退稅之數額，與其所得之淨額，斷不能有逾於其所得之總額。換言之，不能超過信託人代爲付稅之稅額。

信託費用之扣除　依一般通例而言，信託人取得受益人之所得，因而支付之各項費用，自須先在受益人所得中，卽行扣除，例如信託所得之總額爲四百鎊，在取得之前，以每鎊四先令六辨士扣稅，當爲九十鎊，所得淨額爲三百十鎊，信託人之費用計十鎊，則所得僅有三百鎊，三個受益人如平均分派，各得一百鎊，是卽各受益人信託所得之淨額，如無其他所得，當然豁免賦稅，故各受益人均得要求退稅，或各得二十九鎊零八辨士，或共得八十七鎊二先令（九十鎊減二鎊十八先令），茲假定每受益人之一百鎊所得爲免稅之股息，則推其總額當爲一百二十九鎊零八辨士，在扣稅之後，始爲一百鎊。其損失之二鎊十八先令（十二鎊十八先令依四先令六辨士計）卽爲所得之數額，在扣稅之後，用以支付十鎊之信託費用者，故以一百二十九鎊零八辨士乘三，再加十二鎊十八先令，適等於四百鎊也，然例外頗多，有時並無費用之發生，則上述之規定仍可應用，至少在遺囑中均有訂明信託費用之扣除，如竟無訂明者，則受益人在要求退稅之時，該類費用依法未予照准也。

免稅之信託所得　免稅之信託所得，分述如左：

（一）免稅之股息，在免稅所得節另有詳敍，信託所得，原與一般所得無別，受益人在收支計算書中仍須以所得之總額入帳，例如四百鎊以代三百十鎊。

(二)受益人之所得在取得之前，有未曾扣稅者，如銀行存款之利息，或如租屋之賦稅，由承租人負担者。

受遺贈人(Legatee)對於延期所獲利息等所得者，則在支付時，完全扣稅，受遺贈人如圖要求退稅者，即可據以為準。

免稅年金見免稅所得一節中。

年金所得亦須以總額及其已納稅額分別載明，如年金收得人原得豁免者，則所有已付稅額，可完全免稅，在信託所得不足以支付全部年金，同時不以受益人之資本支付者，則年金數額方面即缺少一部，在事實上，年金收得人即成為終身年金受益人(Life Tenant)如將受益人之資本補足年金之數額者，則仍以全部年金課稅，而受益人要求退稅，亦與平時無異，惟須供給財部以下列各表：

(一)信託所得，信託費用，及應納稅額等均須詳細填就表冊，一併呈報，而且須經會計師信託人或律師之證明始可

(二)須有信託人或其他律師之證明書，以證明請求人確為該類所得之受益人。

(三)信託人代為付稅或直接付稅之收據。

(四)各公司銀行扣除信託人之賦稅者，須有各公司銀行之證明書以作根據。

事實上三四兩種，往往未必需要，至第一二兩項則多合併呈報，其所得與費用均可直接計算差額，即為受益

人之所得，在稅法上以為信託所得與出售受益人資本之所得，並無分別，同樣課稅。

第六章　減免稅額之要旨

第一節　豁免

英國稅法，有豁免之規定，以減輕人民之負担。惟在所得稅法中，所謂豁免一詞，含有下列三種意義：

(一)在一九三五年度之財政法案中，謂個人之所得，如不超過一百二十五鎊而有相當證明者，即得豁免所得稅，故稅法上所謂豁免，僅指是項而言；是項規定在個人所得完全得自勞力時，原無豁免利益可以享得。蓋未婚者勞力所得之救濟為二十五鎊，而個人生活之減免為一百鎊，合計為一百二十五鎊，設無豁免，亦可勿納稅，然在個人所得一部或全部得自財產時，則在扣除個人生活之減免一百鎊後，其尚餘之二十五鎊，如無豁免，則依然負所得稅之義務。

(二)夫婦二人之豁免額，即較一百二十五鎊之規定為高，蓋已婚人之生活減免為一百七十鎊，故其所得，如僅有一百七十鎊時，可勿納稅，亦可不問所得之來源。茲假定所得如左：

勞力所得　£100

財產所得	90
總額	£190
勞力所得之救濟	£ 20
已婚人之生活減免	170
共計	£190

玆再假定其總共勞力所得爲二百十二鎊十先令，依然毋用納稅，蓋勞力所得有五分之一，可以享受救濟，共計四十二鎊十先令，而已婚者之生活減免爲一百七十鎊，共計二百十二鎊十先令，仍無餘額須納其稅。又如其所得爲二百六十八鎊，其中有五十六鎊六先令，爲其妻室之勞力所得，則依然可免所得稅，其計算法如下：

原有勞力所得之救濟	£53 15
妻室勞力所得之救濟—總額 4/5	45
已婚人之生活減免	170
共計	£268 15

(三)如上述情形，豁免既經享得，則於其他各種救濟（下詳）即不能再有要求矣。

第二節　扣除

在計算純所得之前，務須先扣除各項費用，此種費用要與營業有關者爲限，稅法准許一般之扣除如下：

(一)營業所用不動產之修理費及其他營繕費用等；

(二)倒帳損失及呆帳中之若干成確難收歸而有相當之證明者，條例准許扣除。惟在營業虧耗時，須將倒帳損失暫不列入。

(三)營業所用不動產之租金。雖出租人爲公司之股東，亦得要求扣除，然如用爲私人之居所者，則又當別論；再如租金之支付與營業本身並無利益者，亦不在此例，若不動產原屬公司自置者，亦得依第一稅表（一田產利用之所得）之標準，估計其每年價值而要求扣除。

(四)如不動產之用途，一部份用作營業，一部份用作私人之居所者，則其要求扣除，當不能有逾於總價值中三分之二。例如，醫師寓所之設有醫室。

(五)如不動產原爲納稅人所有者，一部份用作營業，一部份用作居所，則其要求扣除，當不能有逾於總價值中三分之二

(六)在愛爾蘭所支付不動產之租金，或自有不動產之每年價值，如其所得負英帝國納稅之義務者，亦得要求扣除。

(七)英帝國境外之廠棧，廠房，棧房，或其他辦公室之租金要求扣除不得有逾於總額中六分之一。

(八)其他各營業費用(另詳之。)

(九)汽車機器與機器設備等資產工作之使用與物質上的關係而發生之折舊，條例中准許扣除，惟當年新添資產之折舊，不可在當年即行要求扣除。例如某工廠在年初之時，有固定資產五千五百鎊，在當年營業期中添購二百五十鎊，共計五千七百五十鎊，則其計算折舊之根據，當爲五千五百鎊，而非爲五千七百五十鎊。在英國稅法中對於由於使用與物質上的關係而發生之折舊與一般的折舊分別極嚴，雖然後者實含有前者之意義，良以一般的折舊包括資產因市價跌落所遭受之損失而有之，故稅法上准許扣除之折舊僅僅屬之前者，例如機器一座，原定估計可用二十年，然在十五年底，即發覺該機器不能再行使用者，則其折舊之扣除立即停止，稅法上以爲一年盈餘實不能負担多年之折舊損失，否則顯失公平原則。然在以後六年中，絡續扣除，則爲稅法所許可，業主對於資產之折舊，原可任意提減，然在稅法上視之，實不容有武斷之處置也。故稅法所許可之折舊，僅僅指由於使用或物質上之關係而發生之折舊損失也。凡房屋用調補費(Replacement)以替代折舊者，如每年所費數額平均而合理者，亦爲稅法所許可，然如生財器具，盤彈戲台子，科學儀器及打字機計算機等富流動性之資產，其折舊損失，稅法上即不准其有所要求矣。再如資產在使用期中因職能上之關係，換置新資產以代原有資產，因而所遭之損失，稅法上稱之曰陳舊(Obsolescence)實即資產現值減去其售價之一部，例如機器一座，原價一千鎊，歷年因使用與物質上的關係而扣除六百鎊，換言之，即其現值爲四百鎊，現在將其出售得價五十鎊，而換置一新機

器，計一千四百鎊，則其陳舊損失，可以要求者，當爲二百五十鎊，而一千四百鎊之新資產，可直接加入其資產總額之中。

內地稅收委員會爲便於納稅人計算其折舊起見，對於各項財產之折舊，訂有左列百分率可作扣除焉：

因使用與物質上的關係之折舊率表

事業	機械設置機器等或以要求扣除之資產	平均折舊率	備註
烘焙業	一般的資產	5%	非金屬部份不能要求減免
訂書業	機器汽鍋及機軸等	5%	
砌磚工程業	引擎機器，汽鍋，機軸及其他砌磚工程業應用各機器等	5%	窰爐灶等不得要求減免
	電機機器及電機設備	$7\frac{1}{2}$%	
建築業	一般的資產	5%	
屠宰業	一般的資產	5%	
化學工程業	流酸化合物機械設備	15%	
	其他化學及電機設備	$7\frac{1}{2}$%	
	其他設備	5%	
採煤業	採掘器	$6\frac{1}{4}$%	
	人平力地器	$6\frac{1}{2}$%	

	電機設備及其他機器	$7\frac{1}{2}$%	
	地下柱軸設備	$7\frac{1}{2}$%	
	其他地下設備	10%	
	蒸　汽	15%	
	原動力	20%	
婦女成衣業	蒸汽引擎汽鍋及其他	5%	
	電機鐵車及裁衣機等	$7\frac{1}{2}$%	
	其他機器	10%	
布　　商	營業設備及裝置（包括收款機）	5%	
鎔冶業及鑄花業	一般的資產	$7\frac{1}{2}$%	熔火爐不在內
染　坊　業	一般的資產	$7\frac{1}{2}$%	
刺　繡　業	固定設備	5%	
	縫級機	10%	
	一般的資產	$7\frac{1}{2}$%	
信封製造業	蒸汽設備	5%	
	電機設備及發電機	$7\frac{1}{2}$%	
農　　業	蒸汽汽鍋，引擎與其他設備等	5%	零碎工具之遺失不在其內

	打穀機	5%
	電機設備	7½%
	掘田機	22½%
	家畜棚，人工孵卵器及其他農業上應用機器	10%
捕魚業	引擎，汽鍋與機軸	5%
	釣魚器與結繩機	6%
	電機及發動機設備	7½%
麵粉廠	引擎發力機與機軸	5%
	電機設備，碾米機，自動秤，噴射機，呆穀機，運輸機，氣油引擎等	7½%
	一般資產	10%
傢具製造業	引擎汽鍋與機軸等	5%
	電機發動機及一般資產	7½%
汽車商	汽車	20%
	氣油抽水機	5%
雜貨業	營業設備及裝置包括現金機，麵包烘焙機，自動秤	5%
製磚業	引擎汽鍋及機軸等	5%

織襪針製造業	分步製造設備	10%	
	汽鍋，機械，蒸汽及煤油引擎	5%	
	電機發動機	7½%	
	一般製造器	10%	
珠寶業	藏寶盒及其他營業設備裝置等	4%	
油布製造業	引擎，汽鍋及機軸	5%	
	一般資產	7½%	
機器零件製造業	蒸氣與煤油引擎及機軸	5%	並不包括磨碾機
	電機設備	7½%	
	其他設備	9%	
火柴業	蒸汽與煤油引擎機軸及汽鍋	5%	
	鋸木機，車床及削木機等	5%	
	其他設備（包括電機設備）	7½%	
公共汽車業	汽車	20%	
製釘業	一般資產	5%	
新聞紙印刷業	與印刷業同		
紙袋業	引擎，汽鍋與機軸	5%	

	電機設備	7½%	
紙盒業	一般資產	7½%	
造紙業	一般資產　1.只作日作	5%	
	2.日[illegible]工並作	7½%	
印刷業	引擎,汽鍋與機軸	5%	
	印刷機與包紮機等	7½%	
	圖版	10%	
鋸木業	引擎,汽鍋與機軸	5%	
	一般資產	7½%	
製鞋業	引擎,汽鍋與機軸	5%	
	分步製造設備	10%	
造絲業	引擎,汽鍋與機軸	5%	
	織絲機,纏捲機,搓撚機及機行機等	7½%	
	電機發動力	7½%	
	編織機及縫級機	10%	
洗衣業	一般資產	7½%	
成衣業	一般資產	9%	

「附註」一．右表所列折舊率適用於經常時期，遇有特別情形時，得徵求納稅會檢查員之同意，要求提高折舊率，

二．在經常情形下汽車每年折舊率為百分之二十，適於任何各業、

三．如將更新費作為費用而要求扣除，則同時即不能再要求折舊之扣除。

四．商業設備及裝置等資產之折舊，稅法並不嚴格規定其折舊率，提百分之五，適於任何各業，現在該項資產包括收款機計數機及自動計算機等資產。

五．如設備及機器之租戶，在租期終了，退租資產之時，有仍須資產完好以退還出租人者，則租戶可以要求因使用或物質上之關係所發生折舊損失，反之如出租人有使該項資產完好之責任者，則出租人對於上述折舊損失，可以要求所得稅之償還也。

條例上所不准扣除各項費用如下：

(一)業主投資資本之利息，在業主方面如將該種利息所得，作為其勞力所得之一部。亦可與其他所得分別計算者，則以財產所得目之，然無論如何，此種利息實即純益中之一部，則可斷言也。

(二)在純益中所支付之利息年金及其他款項等，皆不准扣除，惟若銀行之利息等，則不在此例。

(三)專利權使用費不可扣除。

(四)業主之薪給及提用款項、

(五)投資資本及資本帳中之提款。

(六)不動產之改良費及不因使用或物質上的關係而發生之折舊損失等。

（七）採礦稅（Mineral Right Duty）該稅依採礦權之租金或使用費以計算之。

（八）非營業損失。

（九）個人生活費及其維持家屬之生活費。

（十）已保險之損失，換言之該項損失由保險賠償者。

（十一）付與英國之所得稅，不可要求扣除，而代職工所付之所得稅，其性質與職工之薪給無異者，則仍准其扣除，國外之所得稅有時亦得要求扣除（下詳。）

（十二）人壽保險金。

可以扣除之項目既繁，而不可扣除之費用亦多，然而一加探究，則稅法上之規定，不外根據兩個原則：一曰資本支出與收益支出之區別，二曰營業費用與非營業費用之商榷，在事實上區別至感困難，茲分別述之如左：

（一）資本支出之識別　凡支出之結果，增加資產或增加資產之價值與生產能力者，皆曰資本支出，依法不得要求扣除，如房屋之建造，不動產之改良，設備與機械之添置，以及公司之巨額開辦費，租地之成本，設備之大量更新等，稅法皆以資本支出視之，有時購買機械所支出之款項，允許扣除（如該機械僅可使用一年者。）而一部之更新，反不能獲得扣除者，要皆在區別其生產能力耳。再如並未保險之房屋及設備因火災而所受之損失，商譽版權及其他無形資產之折舊損失，以及保護專利權因而起訴之訟費等，皆屬資本支出，例如某甲購進航船一艘，

價五千鎊，某甲爲使該船效用增大起見，乃增加修理費及設備費四千鎊，其初五千鎊之支出屬之資本支出，自無問題，而以後四千鎊之支出，實亦爲資本支出，某甲得直接加入於船價之內，猶如出售人費四千鎊之支出，而後得售九千鎊者，並無不同，此種支出稅法自難予以扣除。

二營業費用之商榷　稅法上所謂營業費用，要與營業有直接之關係或其支付之目的確爲營業者爲限，故下列各項營業費用稅法皆准許扣除焉：

(一)地方稅及其他各稅(所得稅當然不在其內)皆可扣除，故所得稅之償還，當能貸入納稅人之收益帳內。

(二)營業上必需支付之旅費，包括一切舟車旅費。

(三)一般的保險費如火險，玻璃險，職工健康險，解僱險，職工團體險及其他一切類似之保險費等，均得要求扣除。

(四)凡未保險之存貨及器具，因火災所遭受之損失。(房屋及設備不在其內，)反之其賠款雖超過原値亦須列入該帳中。

(五)凡未保險盜刼及其他損失等，亦得要求扣除。然如屬於經理或其他高級職員侵佔者，則不可要求扣除，此在合夥企業中，同樣適用。

(六)搬運存貨至新設備處所之費用。

(七)必須搬運存貨之費用。

(八)爲營業利益因而爲人担保所發生之損失，亦可扣除。

(九)營業之非常支出，有時可以扣除，有時稅法不許，須視其當時情形而決定之。

(十)商會之入會費捐款及其他應付款項等，可以要求扣除，反之如商會方面所給予之款項，則僅能作爲業主個人之所得，關於此點則不適於商會之貸款及補助資本金等資本收入，或商會基金之退還部份，在商會方面依然有其所得，而照常課稅，其詳細情形，商會多有規定，納稅人可逕向商會索閱

(十一)和解會(Conciliation Board)之捐款。

(十二)慈善機關之捐款，如其目的在於獲得主顧推廣營業，一若廣告費者，則依法視同營業費用。

(十三)合理的而適宜的廣告費，然在營業初創時所支付之廣告費與其視爲本屆廣告費，毋寧作爲公司之開辦費爲愈。

(十四)職工解僱時之報酬及爲職工購買年金所支付之款項。

(十五)存貨運輸費。

(十六)驅滅害蟲所支付之費用，依法視爲營業費用，稅法且規定養貓之目的如爲殺鼠者，則年可扣除七鎊十先令焉。

（十七）捐贈教堂及學校之桌椅等。

（十八）寄贈顧客或職工之聖誕禮物，其屬現金亦可扣除。

（十九）其他細屑之營業費用。

稅法所不准扣除之營業費用，或根本否認其為營業費用各項如下：

（一）保險之目的如在重置遞耗資產，如償債基金之提存，在於償還到期租地之租金者，則此類保險費依法不得扣除，再如盈餘保險費及工潮保險費等，有時亦不得要求扣除，假定納稅人對於該項賠款不視為所得者。

（二）資產之折舊不由於使用或物質上的關係而發生者，蓋稅法以為固定資產因市價漲落所遭受之損益，一方既非所得，一方亦非損失，自不得要求扣除。

（三）器具之折舊

（四）自營業地至他處或由他處至營業地之旅費，其中有一處不屬於營業者。

（五）營業罰款。

（六）因借款所支付各費用，無論是否原有借款或繼續借款；皆不准扣除，並在專營借款事業者，當然不在此例。

（七）為推廣營業因而犧牲出售所遭受之損失。

(八)爲減少公司資本因而支付之費用。

(九)聘請專家從事分析盈餘之開支。

(十)所得稅及附加稅

(十一)準備之性質屬於盈餘中之一部者。

(十二)營業資產出售所遭受之損失,如營業設備之出售,而不預備重置者。

(十三)業主個人之生活費。

第二節　減免

英國現行所得稅之稅率,每鎊爲四先令六辨士,猶憶大戰之時,每鎊爲六先令,大戰終了政府即減低爲四先令,在一九二九年及一九三一年,政府以爲所得稅每鎊之稅率有增加六辨士之必要,兩年中計加一鎊,直至一九三四年稅率仍爲五先令,在一九三四年至一九三五年始改爲四先令六辨士,茲假定某人每年之所得爲一千鎊,如以四先令六辨士計算,當納稅額二百二十五鎊,然在事實上某人之所得中至少有一百鎊可以完全免稅,稅法上即稱之爲「減免」。(總共所得稅額究爲多少,須視納稅人之環境而定)在純所得中扣除減免而後課稅也。

(當然各項救濟亦得扣除)

稅法設有減免條文，其理有三

（一）所得稅爲公平之稅制，故其課稅部份，須在納稅人扣除最低生活費用後之一部所得上計算。

（二）財政學上所謂公平之稅制，即指其課稅額在貧人與富人之間，數額容各不同，然犧牲程度務須相差不多，稅率上既規定每鎊爲四先令六辨士，則稅法於稅率之外，予以減免之優待，以爲補救，例如某甲所得極巨，每年可獲十萬鎊，除納所得稅二萬二千五百鎊外，尚有七萬七千五百鎊，仍得窮奢極欲，優遊自得，而某乙之所得，年祇一百鎊，僅得勉強自給，若亦納所得稅二十二鎊十先令，則其生活，即頗堪虞，故稅法予以減免，所以平均貧富也。

（三）小額所得如亦課以所得稅，則其徵收費或將大於納稅人之應納稅額，故自征收行政方面，自以放棄爲是。

稅法爲平均財富節制資本起見，減免而外，更有附加稅之征收（凡個人每年所得超過二千鎊者，）採行而後，效果極著，按英國政府每年所得稅之稅入爲二萬萬四千萬鎊（240,000,000,）而納稅人不過二百萬，是以大部人民其所得毋須納稅也。

在明瞭所得稅之先，對於所得稅之計算，務須知之極稔，政府給予納稅人減免之種類極多，納稅人亦得依稅法之規定，就各別情形，要求減免，是以大多數人民之所以免稅，即因其能明悉各種減免之故也。

1、個人減免額——一百鎊　此數爲未婚人個人最低限度之生活費，英國人民之所得，大多數每年不及一

百鎊，故此項數額之規定自不能不稱公平，關於此個人減免一百鎊，每個納稅人皆能享受之，其他各項減免須視納稅人之情形，各別要求矣。

2、已婚夫婦之減免額——一百七十鎊 如納稅人爲已婚者，則夫婦二人之共同減免額爲一百七十鎊，關於此點納稅人以爲結婚適足增加稅額，蓋二人各有其個人減免額爲一百鎊，而今結婚後之共同減免額較少三十鎊，雖然夫婦並不居於一處者，如妻室之生活費完全由其丈夫供給者，則該項減免，仍得要求之，惟不得有逾於七十鎊如丈夫供給其妻室之生活費，僅爲一部份者，則可以此一部而要求之，惟總額亦不得超過一百七十鎊，在此種情形之下，其妻室仍可要求個人減免一百鎊及其他減免等，在夫婦正在辦理離婚時離婚後之丈夫所給予妻室之贍養費，雖爲法院所判定，亦得依法要求救濟也。

3、教養子女之減免額——每人五十鎊 凡子女年齡未滿十六歲，或即在該納稅年所生者，或其年齡雖超十六歲而仍在學校肄業者，各可減免五十鎊，關於年齡之限止，如子女雖超十六歲而其生活仍由其父母供給者，仍得要求減免，惟其數額較小，僅得減免二十五鎊，如再在納稅人所得估計確定之後，報告呈報之前，子女即亡命者，當年減免權利並不因之而喪失，且夫婦分居者，得各別要求之，關於誰爲子女問題，有加檢討必要，凡前母或前父所生之子女雖不與其父母同居者，稅法亦認爲納稅人之子女，惟不合法之子女，不在其內，除非納稅人在婚後所生者，則仍得承認之子女在父親死亡之一年，彼與其母親（即寡婦，）對於減免仍得完全要求之，此與離婚時

及離婚後之情形並無不同，如子女並不與其父母同居者，或其生活費僅一部由其父母供給者，然其減免並不因之而喪失，惟子女之所得如超過五十鎊者（學校之獎學金在外）則依法即不得再要求子女之減免矣。

納稅人之嗣子，稅法亦承認為合法之子女，惟其減免則限止極嚴，嗣子之生活費完全由納稅人供給，而其親生父母自願放棄該項減免者，納稅人始得要求之，否則，過嗣雖為合法，而減免權利仍當由其親生父母要求之，且納稅既有嗣子之減免，對於家事管理人(House Keeper)及親屬依賴人之減免，即行喪失。凡丈夫之遺囑訂定在其遺益中若干由其妻室（按即寡婦）傳給其子女，藉維持其子女之生活，如此則寡婦年須另提款項，以給其子女，自無問題，惟該項款項不得超過五十鎊，否則寡婦之減免，即行喪失，在子女方面此種收益，即其所得，既可要求豁免，亦得要求救濟，惟稅額之償還須由監護人填報退稅請求書要求之。遺囑中亦有訂定子女在成丁之年，或結婚之後，始得享受全部遺產及其遺益者，按當時遺產管理人對其財產之投資原為遺產受益人（按即上述子女）之利益，例如某遺產受益人年十歲，每年所得二百鎊，其遺產管理人在收得該款之後，除應納稅額外（每鎊四先令六辨士計）尚餘一百五十五鎊，以供受益人之生活費每年九十七鎊，足以維持，其餘款自可不發，俟其成年之後，一併給付，如受益人無其他所得者，該九十七鎊之所得，依法可以要求豁免，蓋此九十七鎊之收益，係納稅後之純所得，考其納稅前之總額，當為一百二十五鎊，故該受益人依法有二十八鎊稅額償還之權利，惟此種權利雖終為受益人享得，例由監護人要求之，現行稅法對於該項權利，規定在六年之內，可以要求，更須知者，上述受益

人雖多爲立遺囑人之子女，然亦未必皆屬立遺囑人之子女也。

4、家事管理人之減免額——五十鎊 凡鰥夫而有家事管理人者，得享減免五十鎊，其有無子女，則不問也，依通常之情形而言，此家事管理人自以婦人爲多，或爲鰥夫之親族，或爲亡妻之戚屬，否則如另僱他人，亦無不可，蓋稅法並未謂家事管理人必須爲鰥夫之親戚也，惟如家事管理人爲納稅人之妻室者，則依法不得要求家事管理人之減免，而對於此家事管理人之是否由納稅人給與酬報，或其生活是否由納稅人維持，則無規定，即使家事管理人另兼他職，亦無不可。要之納稅人之家事由彼管理者即可，惟納稅人如欲享受該項減免權利，其他減免，如親屬依賴人之減免，或子女減免等，即須取消，否則依法不得同時要求，再若此家事管理人，如爲已婚人而與其丈夫同居，且其丈夫享有結婚之減免者，則亦不得要求之，在同一年度家事管理人之減免，結婚之減免，亦不可同時要求。關於寡婦方面，此種減免稅法規定，幷未稍異，家事管理人爲亡夫或本人之親戚，或另僱他人爲主持家事者，亦無不可。再如未婚人之家事，由其兄姊主持者，則亦可要求家事管理人之減免，惟其弟妹之年齡，不得超過十六歲，或尚在求學之時期爲限，故未婚人之家事管理人，其母親爲多，嗣女之年齡如超過十六歲者，亦得爲家事管理人，按家事管理人須與納稅人同居，而是否有其他所得，則無規定，又有言者，家事管理人之減免，不得與其他減免同時要求，已如上述，惟納稅人有選擇減免額大者要求減免之權利。

5、在家女兒減免額——二十五鎊 凡納稅人或以年老或因殘廢，由其女兒居家侍奉者，得要求減免二十

五鎊，惟女兒須與納稅人同居，而其生活須由納稅人維持者爲限，納稅人所得之多少，與此項減免，既無關係，納稅人之成婚與否，亦無影響，寡婦可以要求，鰥夫亦得減免，祇要其女兒居家侍奉之可耳。英俗雖謂不至七十，不可謂老，然而稅法上，對於七十歲以下之納稅人，有時亦予以減免，如患風濕症而年未七十者，亦得要求之，是可知年齡或殘廢，皆得要求減免也，在事實上，寡婦鰥夫對於此項減免，決不願長久要求，蓋在家女兒如超過十六歲，納稅人即得以家事管理人要求減免五十鎊，惟此點當然不適於夫婦方面，如納稅人既有在家女兒，更僱他人主持家事者，同時要求兩種減免，未始不可，即使納稅人有兩個女兒，一以家事管理人要求減免，一以在家女兒要求減免，亦爲稅法所許可。

6、家屬依賴人之減免——二十五鎊　家屬中依賴人，其生活如由納稅人維持者，則每人可減免二十五鎊，如納稅人爲男人，則所謂家屬依賴人必爲納稅人之親戚，或其妻室之親戚，反之，如納稅人爲女子，則其家屬依賴人，自必爲其本人之親戚，或其丈夫之親戚。關於是否家屬依賴人，有左列各點足資檢考：

（甲）與納稅人之關係　家屬依賴人與納稅人之關係，稅法雖無明文規定，可就習俗以確定之：（一）血統方面關係（二）父母方面關係（三）結婚方面關係（四）後父後母方面關係（五）嗣承方面關係，當然子女爲親屬依賴人之一，然如子女而將永爲親屬依賴人者（如殘廢者）則其減免即自五十鎊而減爲二十五鎊。

（乙）無力自給者　親屬依賴人務須爲無力自給者，或爲殘廢人，或爲年老人，始得要求之，惟親屬依賴人，

如爲納稅人之岳父母或翁姑等卽不在此例。

(丙)家屬依賴人之所得　家屬依賴人之課稅所得，不能超過五十鎊，否則不可要求。

(丁)依賴關係　家屬依賴人，顧名思義，其生活必須依賴納稅人，關於此點，宜加分折，卽使依賴人之所得，雖有五十鎊，而其生活確實依賴納稅人，亦可要求，如依賴人之生活由多數納稅人維持者，則其減免權利，當依多數納稅人供給之數額比例享受之，部使內中有一納稅人，其所得原爲全部豁免者，亦無不可。

(戊)依賴人之居留所　稅法上對於家屬依賴人之居留所應否在英國境內，並未規定。已婚人未婚者，鰥夫與寡婦皆得享受此項減免，惟家屬依賴人之所得不能有逾五十鎊，納稅人之所得，與乎依賴人之多少，概可勿問焉。

一般的減免大概已盡於此，各種所得之特別減免，容於後述之。

第四節　救濟

1、一般勞力所得之救濟　英國稅法對於勞力所得，例予救濟，凡納稅人之所得，其勞力所得部份有五分之一可免課稅，惟其最高額，不得有逾於三百鎊，故五百鎊之課稅所得爲四百鎊，自無問題，而三千鎊之課稅所得，實有二千七百鎊，因限於最高額之故，不得超過三百鎊之規定也，玆姑假定純益四千鎊，依下敍情形分別檢討。

(甲)如納稅人爲獨資商,則其救濟額當爲三百鎊;

(乙)如納稅人爲兩合夥人損益平均分担者,則其合得救濟額三百鎊,兩人共得六百鎊;

(丙)如兩合夥人某甲得損益四分之三,某乙得四分之一者,則前者得救濟三百鎊,後者得二百鎊,(一千鎊之五分之一;)

(丁)如該合夥商店,訂明給予某甲投資資本以五釐之利息(投資資本額爲四千鎊),并年給各合夥人薪津四百鎊,其餘損益甲得三分之二,乙得三分之一,如此則甲得利息二百鎊,薪津四百鎊,連純益二千鎊共得二千六百鎊,乙得薪津四百鎊,連純益一千鎊,共計一千四百鎊,則其可得救濟五百八十鎊,其中甲得三百鎊,乙得二百八十鎊。

納稅人雖同時爲兩個商店之合夥人,惟其救濟額,決不能超過三百鎊,且稅法規定,如非英國之居留民,不能要求救濟,惟其所得,來自國外而確爲英國之居留民者,當不在此例。

2、妻室勞力所得之救濟　凡納稅人妻室之勞力所得,依法得予救濟,其勞力所得除減免一般的救濟五分之一外,更可減免妻室所獲所得之五分之四,惟不得超過四十五鎊之最高額,換言之,妻室勞力所得至多五十六鎊五先令得完全享受是項救濟,茲例解如下

例解1.　丈夫之勞力所得　£400

	妻室之勞力所得	100		
	妻室之財產所得	100		
	共計			£600
扣除:	一般勞力所得之救濟(500 × $\frac{1}{5}$)		£100	
	已婚人減免	£170		
	妻室勞力所得之救濟	45	215	£315
	課稅所得			£285
例解2.	丈夫之勞力所得			£2460
	妻室之勞力所得			40
	兩人之財產所得			400
	共計			£2,900
扣除:	一般勞力所得之救濟(£2,500 × $\frac{1}{5}$)			
	原爲£500惟最高額爲£300		£300	
	已婚人之減免	£170		

妻室勞力所得之救濟	32	202	£502
課稅所得			£2,398

例解3、

丈夫之財產所得			£2,000
妻室之財產所得			1,000
妻室之勞力所得			200
共計			£3,200
一般勞力所得之救濟(£200中之$\frac{1}{5}$)		£40	
已婚人之減免	£170		
妻室勞力所得之救濟	45	215	255
課稅所得			£2,945

妻室勞力所得如得自其夫所營之事業者，亦無不可，惟須經過正當之入帳手續，而在其夫之所得額報告表上，當視爲妻室之所得。

3、年齡之救濟　凡納稅人或其妻室之生日爲四月七日（較早自無問題較遲不可要求，）而在四月六日估計所得時，其年齡已滿六十五歲，換言之，納稅人之年齡如十足爲六十五歲，而其所得總額不滿五百鎊者，不問

其所得之來源，得減免其所得五分之一，然後課稅，如大於五百鎊者，其五百磅以上之數目，依其所得額之半計稅，是項救濟曰界限的救濟（Marginal Relief），其意義即在決定所得適爲五百磅時如何計稅，超過五百鎊時，其超過部份，依其所得額之半計稅又如何，茲設有財產所得五百十鎊，扣除已婚人之救濟額一百七十鎊後，尙有三百四十鎊之課稅所得，如不問其年齡則應課稅額列左：

£135	每鎊一先令六辨士	£10	2	6
£205	每鎊四先令六辨士	46	2	6
£340		£56	5	—

茲連其年齡之救濟與界限的救濟，同時計入，則在其五百鎊之所得中，先扣去年齡之救濟五分之一，尙餘四百鎊，再除已婚人之救濟一百七十鎊，則其課稅所得，當爲二百三十鎊，其應課稅額列下：

£135	每鎊一先令六辨士	£10	2	6
£95	每鎊四先令六辨士	27	7	6
£230		£31	10	—
加：	£500以上所得之$\frac{1}{2}$	£5	—	—
	共計	£36	10	—
	前計	56	5	—
	少納稅額	£19	15	—

老年納稅人如在中途死亡者，則依其該年生存日數用比例方法推計其課稅所得。例如，其全年之所得爲一千五百鎊，然該納稅人在該年生存日期僅有四月，即自四月六日至八月六日，納稅人尙在人世，翌日即告畢命，則其課稅所得當爲五百鎊，同時年齡之救濟，仍可由其妻室要求之。

4. 稅率之救濟　納稅人之所得，無論幾何，其第一個一百三十五鎊，每鎊依標準稅率三分之一計稅，即每鎊納一先令六辨士之稅可矣。稅法上稱爲稅率之救濟，其在一百三十五鎊以上之部份，則以標準稅率計稅。

「例解」某寡婦年不滿六十五年，得財產所得四百七十鎊，有子女四人，則其課稅所得，及應納稅額當如下：

財產所得			£475
扣除個人之減免		£100	
子女教養之減免		200	300
課稅所得			£175
£135以每鎊一先令六辨士計	10 2 9		
40以每鎊四先令六辨士計	9		£ 19 2 6
£175			

一九三五年度稅法更規定小額所得之稅率救濟，卽凡納稅人之所得在一百二十五鎊以上而未逾一百四十鎊者，在此十五鎊之數額可以一先令四辨士計稅，或得就超過一百二十五鎊之數額中減免五分之一，納稅人可自擇之，惟納稅人之所得，如適爲一百四十鎊時，則不能要求是項救濟：

例解 1. 勞力所得

勞力所得			£139 19 11
扣除:	勞力所得之救濟	£28	
	個人之減免額	100	128
	課稅所得		£ 11 19 11

在此例中其所得雖不到一百四十鎊，惟對於小額所得之稅率救濟，仍不能享有之，蓋所得以一先令六辨士計稅，爲十八鎊，其超過一百二十五鎊之數額，爲十四鎊十九先令十一辨士，依五分之一要求減免爲三鎊。

例解 2. 財產所得

財產所得		£135
扣除:	個人之減免	100
	課稅所得	£ 35

所得爲一百三十五鎊超過一百二十五鎊者，有十鎊以五分之一計，尚爲二鎊，如依一先令六辨士計，則爲二

鎊十二先令六辨士，其應納稅額自必為二鎊，納稅人於此可少納十二先令六辨士。

例解3、財產所得　　　　　　　　£125 — 5

　　扣除：個人之減免　　　　　100 — —

　　　　課稅所得　　　　　　　£25　5

如以一先令六辨士計其稅額爲一鎊十七先令六辨士，惟依小額所得之稅率救濟計，則應納稅額僅有一辨士，納稅人於此又可節省十七先令五辨士之所得稅。

附註

(1)此種小額所得之稅率救濟已婚人不能享受之，蓋已婚人之減免額爲一百七十鎊，則其所得自必超過一百四十鎊無疑。

(2)如納稅人之所得，完全得自勞力者，亦不得享受之，此觀於第一例解即可明瞭。

(3)如納稅人之年齡超過六十五歲，而其所得完全可依勞力所得之救濟者，亦不能享受此項救濟。

5、壽險之減免與救濟　凡納稅人保有壽險者，例予救濟，曰壽險之救濟，而壽險保費，亦例予減免，按壽險救濟之稅率，視情形而異，本年度計有（甲）一先令六辨士；（乙）二先令三辨士；（丙）三先令四辨士半；（丁）四先令六辨士，是故其救濟一部份以一先令六辨士之稅率計，一部份以二先令三辨士之稅率計者，頗不乏例。對於壽險

之救濟及減免稅法之目的無非在鼓勵儉約，獎勵儲蓄，以備老年時之所需，其可以要求減免者，亦僅限於當年所付之保費，如當年付半數者，則可要求半數之救濟、如當年逾付數額者，則亦可多加要求，惟其保費限於下列各項爲：

(一)納稅人壽險之保費

(二)納稅人妻室壽險之保費

(三)納稅人妻室之壽險費由妻室之所得中支付者，

(四)丈夫之壽費由妻室之所得中支付，

(五)納稅人延期年金之保費；

(六)納稅人妻室之延期年金之保費，

(七)納稅人妻室之延期年金之保費由妻室自己所得中支付者，

(八)納稅人延期年金之保費由妻室自己所得中支付者，

(九)納稅人如加入同業聯合會(Trade Union)或聯誼會(Friendly- Societies)所付之會費，亦得要求救濟，查該項組織之職能與人壽保險、並無不同，即委員中如有死亡或失其能力工作者，會中即給予大量津貼，使其家屬足以維持生活，惟此類費用可在計算所得時先行扣除。

(十)依國會法令(Act of Parliament) 中規定納稅人年納保費幾何，以謀將來在納稅人死亡之後，爲其妻室取得延期年金者，則依法亦在其內，有時強迫爲家屬依賴人所付之保費，不得減免。

至其投保壽險公司之所在地，須在英國或其他殖民地，而須向政府註册者爲限，惟保單則不限定何人執掌，已婚人有此權利，未婚人亦可要求，即使未婚人爲其親友寡婦所付之保費，仍得減免之。

稅法上認爲合於救濟範圍之各項保險列下：

(一)一般的終身壽險，其賠款至投保人死後方始付與指定之受益人者。

(二)規定年限的壽險，其賠款在投保人死後或到期日即付與指定之受益人者。

(三)貧富保險、

(四)子女教育保險。

(五)個人意外險、

(六)人壽殘疾險。

(七)夫妻聯合人壽險。

稅法上認爲不合救濟範圍之各項保險如左，

(一)其保險類似寄存整取之存款，賠款之獲得與投保人之死亡無關者。

(二)納稅人子女之壽險。

(三)納稅人子女之貧富壽險。

(四)疾病險。

(五)延期年金保險，如於保險期內死亡，可退保費者，已於一九一六年之六月二十二日廢止其救濟。

(六)一九一六年六月二十二日之後所訂之延期年金保險，在保險期內可退保費者。

(七)儉約之存款。

(八)一九二五年度法定之孤兒捐贈金，老人及寡婦養老金等。

(九)不依死亡所保之壽險。

凡納稅人所納保費每年數額並不一律者，通常言之，可分三類：(甲)公司方面一次將保險付給投保人者，(納稅人)如尚有一部未付者，則爲公司之借款，照常須給予利息；(乙)保單上訂明爲首幾年保費較大，以後數年保費較小者；(丙)保單上訂明爲首幾年保費較小，以後數年保費較大者；惟無論如何，其保費之減免部份，當依現金之實付額爲標準，且在事實上所謂保費較大，亦決不能有超保險額百分之七(下詳)特種保險亦受此項規定之限止，惟兵險不在此例。

保費與所得之比例　保費不得大於所得總額六分一(兵險在外)，苟大於規定，其減免部份，亦祇以六分

之一爲限，惟上述六分之一，係依其課稅所得之總額爲根據，例如某甲有勞力所得五百鎊，扣除勞力所得之救濟外，其課稅所得之純額當爲四百鎊，所謂六分之一，自當依五百鎊爲根據，故其最高額之減免，自不能超過八十三鎊。

保費與保額之比例　保費不得大於保額百分之七，設投保壽險一千鎊，每年付保費八十鎊，其中亦僅七十鎊可得減免，且其所得務須在四百二十鎊左右焉。

其他保費之限制　賠款不必在投保人死亡時始能取得者，如年金之保費等，其最高額不得有逾於一百鎊，同時更受所得額六分之一之限制。

一九一六年六月二十二日之後所投保之壽險，則更有左列之規定

(一)減免不得大於標準稅率之半，即二先令三辨士。

(二)延期年金之保費，概無救濟，惟如受益人爲納稅人之僱工，寡婦子女或其他依賴人者，不在此例。

(三)保險於中途終止者，亦無救濟。

然則壽險之救濟，當依何率以計算，此蓋須視情形而異，茲分別述之如下：

(甲)在一九一六年六月二十二日以前所立保單者

(一)如納稅人之所得在一千鎊之下者——標準稅率二分之一，即二先令三辨士。

(二)如納稅人之所得在一千鎊之上二千鎊之下者——標準稅率四分之三，即三先令四辨士半。

(三)如納稅人之所得在二千鎊以上者——依標準稅率，即四先令六辨士。

(乙)在一九一六年六月二十二日以後所立保單者——概以標準稅率二分之一計，其所得數額可以不問。故在計算救濟時，對於時日頗關重要，如將老保單更換新保單者，救濟率又可減少，是不可不注意之者。

例解 1.	勞力所得		£475
扣除：	1.勞力所得之救濟	£95	
	2.已婚人之減免	170	
	3.子女教養之減免	59	
	4.家屬依賴人之減免	25	340
	課稅所得		£135

依一先令六辨士計稅爲十鎊二先令六辨士，惟上列納稅人年付壽險費£24應得救濟一鎊十六先令，故其應課稅實額八鎊六先令六辨士。

例解 2.	財產所得		£500
扣除：	1.個人減免	£100	

2.子女三人之減免	150	
3.家事主持人之減免	50	
4.家屬依賴人之減免	25	£325
課稅所得淨額		£175
£135 每鎊以一先令六辨士課稅	£ 10 2 6	
£ 40 每鎊以四先令六辨士課稅	9	
£175	£ 19 2 6	
每年壽險費 £50 其間 £40 以二先令三辨士計		
其餘 £10 以一先令六辨士計	£ 5 5	
應納稅淨額	£ 13 17 6	

例解 3.

財產所得	£ 1,500
扣除: 已婚人之減免	170
課稅所得淨額	£ 1,330
£135每鎊以一先令六辨士計	£ 10 2 6

£1,195	每鎊以四先令六辨士計	£268 17 16
£1,330		£279 0 0

1915 年所立保單每年所付壽險費 £160 每鎊應以三先令四辨士半計（因其所得在一千元以上二千元以下）　£27

1917 年所立保單每年所付壽險費　£80

每鎊二先令三辨士	£ 9	£36
應納稅額淨額		£243 0 0

例解 4.

勞力所得		£ 2100
財產所得		900
合計		£ 3000
扣除：1.勞力所得之救濟最高額	£300	
2.已婚人之減免	170	
3.子女二人之減免	100	
		570
課稅所得淨額		£ 2430

£135 每鎊一先令六辨士	£	10	2	6
£2295 每鎊四先令六辨士		516	7	6
£2430	£	526	10	—

納稅人立有壽險保單二紙，其一在1910年所訂立，其一則在1920年所訂立，年付保費各五百鎊，共計一千鎊，惟稅法規定壽險保費計算救濟最高額爲五百鎊，故當依五百鎊爲計算救濟之根據；再查兩張保單，其一在1910年所訂立，故其救濟當依每鎊四先令六辨士計，其一則當依二先令三辨士計，納稅人自必擇前者要求救濟，可無問題　£ 112 10

應納稅額淨額　£ 414 0 0

例解 5。

如納稅人之課稅應納稅額仍如上例　£526 10

納稅人之壽險保單如下：

1。1880 年終身人壽險£6,000　£100—(每年保費)

2。1890 年立投保人至六十歲，可得賠款計£4,000　140—(每年保費)

3。1900 年立投保人至六十歲，可得賠款計　£2,00　160 —（每年保費）

4。1917 年終身壽險　£ 3,000　180 —（每年保費）

£580　（每年保費總額）

其結果如下：

1。超過£500 最高額之£80 自不能計入；

2。第三張保單之每年保費超過保額百分之七之規定，其間 £20 不能計入：

3。第四張保單在1916年6月22日之後所訂，故其應得救濟，當依二先令三辨士計；

4。最後結果—£500之保費當要求救濟如下：

第一保單—全部保費£100每鎊四先令六辨士		£22	10
第二保單—全部保費£140每鎊四先令六辨士		31	10
第三保單—(£160—£20)£140每鎊四先令六辨士		31	10
第四保單—(保費不能超過£3000 之$\frac{1}{25}$)£120每鎊二先令三辨士		31	10
	£500	£99	—
應納稅淨額		£427	10

界限的救濟　在一九一六年六月二十二日以前所訂壽險保單，其保費救濟之計算時生困難，例如納稅人之所得適為一千鎊，每年壽險保費則為一百六十鎊，當以二先令三辨士計算，其救濟共十八鎊，然如納稅人之所得，為一千鎊另一辨士時，則其保費之救濟，當依三先令四辨士半計算，可享救濟額二十七鎊，故納稅人因其少得一辨士之所得，遂致損失救濟額九鎊之多，茲再假定納稅人之所得為二千鎊，保費年為三百鎊，則其救濟額，當依三先令四辨士半計算共五十鎊十二先令六辨士，然如納稅人之所得為二千鎊另一辨士時，則其救濟額又當依四先令六辨士計算，其救濟額為六十七鎊十先令，則納稅人又以其所得之缺少一辨士，損失救濟額十六鎊十七先令六辨士之巨，稅法為謀補救是項損失起見，故有界限救濟焉。其方法即在納稅人之所得，如適在一千鎊以下時，假定為九百九十鎊者，試計算之如下。

保費£100每鎊以一先令一辨士半計	£ 5 12 6
少於£1000之數額(1000—990)£10每鎊以四先令六辨士計	£ 2 5
因界限救濟而節省部份	£ 3 7 6
再如所得為£1995年付保費£336每鎊以一先令一辨士半計	£ 18 11 3
少於£2000之數額(2000—1995)£5每鎊以四先令六辨士計	1 2 6
因界限救濟而節省部份	£ 17 8 9

6 重復稅之救濟　如納稅人之所得發生於英帝國，而其居留地則在英帝國之外者（英國國境之內）同時負兩地納稅之義務，在上章中已言及之，稅法爲減低納稅人之担負起見，例予救濟，其方法即擇英帝國稅率中二分之一或不列顛之全部稅率孰低而納稅，事實上此種稅率並非標準稅率，惟近乎含有附加稅之實際稅率（Effective rate）耳，下列各稅率可示大概。

英帝國稅率 (U. K. Rate)	不列顛稅率 (Dominion Rate)	英帝國救濟率 (U. K. Relief)
五先令	三先令	二先令六辨士
五先令或四先令六辨士	二先令	二先令
四先令	一先令	一先令

其目的在求混合稅率（CombinedRate）可與上列較高一種稅率相等而已，惟決不超越之，其所得所課之稅率，不超過英帝國稅率二分之一者，始得予以救濟，否則稅法認爲頗失公平，例難照准，所謂不列顛之賦稅，包括所得稅與附加稅，而其課稅所得，亦指其減稅前之所得而言也。

英帝國之所得稅與附加稅同時可以要求救濟，其兩種稅率之決定方法如下：（一）所得稅與所得淨額相較（二）附加稅與所得總額相較，例如納稅人之所得總額爲二千五百鎊，扣除各項減免救濟後之淨額爲二千鎊，（

壽險費救濟及此類救濟不在其內，）則所得稅當爲四百二十九鎊十五先令，附加稅爲二十七鎊十先令，所得稅率爲每鎊四先令三•七五辨士，而附加稅稅率當爲二•六四辨士此種稅率因有多位小數之關係，自難十分準確，而其求得之方法，卽將四百二十九鎊十五先令被除於二千鎊得所得稅稅率以二十七鎊十先令被除於二千五百鎊卽得附加稅稅率。

是項救濟，在合夥企業中可由各合夥人個別要求，在公司組織中如英帝國公司而有不列顛境內之所得者，則公司可以要求救濟如此則各股東較之各自要求者可多得許多救濟，至所得稅之償還，則股東仍得各自要求，再此項救濟如爲英帝國之居留民者，可逕向檢查員要求之，否則可向內地稅收委員會 (Commissioners of Inland Revenue) 要求之遇有紛爭時，則由特別委員會 (Special Commissioners) 解決之。

第七章　財產所得稅

第一節　財產之年値 (Annual Value)

凡財產之所得，如土地房屋之租金等，均在第一稅表中釐訂之，其課稅所得之多少，卽依財產之年値爲根據，如財產爲出租者，則每年最高額之租金 (Rack-rent)，卽爲該財產之年値，反之，如財產係自用者，亦須加以估

計，決定其年值以爲課稅標準。故所得之受益人，即所得之納稅人，而業主亦未必即爲納稅人，自無問題。惟課稅之標準，則並不依財產之租金爲根據，其理由有三：

（一）財產之年值，嚴格言之，乃非財產之實收租金，不過是一種財產之估計租金耳，按英國財產之價值，每五年由稅局估計一次，以決定之，在五年之中，其市價之上落，與乎財產之變化，故前五年所估定之價值，常未必適於今日之情形。惟其估計之根據，則藉財產之最高額租金，前已言之，奈事實上，一般財產之租賃，一切修理費用每由業主（出租人）負担，是以除非租戶負担財產之修理費，則所謂財產租金，實非稅法上所謂財產年值。

（二）財產年值亦非課稅所得之淨額，蓋出租人對於租賃財產負有必需費用，如修繕費，保險費等，在蘇格蘭地方之業主，且須負本市財產稅（County Rates），故在稅法上，自不得以財產估定之年值作爲課稅所得之淨額，而財產之年值，稅法上稱之謂第一稅表估定之總額所得（Gross Schedule A Assessment），在扣除營繕等費用之後，則稱之謂第一稅表估定之淨額所得（Net Schedule A Assessment），此猶普通商號之銷貨收入與銷貨純益，商號之銷貨收入，自不得即以所得視之，須知其中尙須扣除銷貨成本，始得稱爲純益也。

（三）業主購置之房地產，備其自居者，頗不乏例，於是其租金遂無所獲，稅法如根據其租金以課稅，自必失效無疑。故稅法仍估定其年值作課稅標準，蓋業主雖未得貨幣形式之租金，而實有自由支配之權利，以爲此類房屋確不以自居而稍短其年值，租賃者自須課稅，自居者亦無稍異，惟此種年值，完全根據當地情形估計之。

由上三點可知課稅之根據財產年值，而不依財產之租金，實有其理在也，卽在其他所得之計算中，其確實所得，亦每多與估定之課稅所得不同。

現在對於賦稅負担問題，尙須稍加分析，業主之財產，如用以自居者，則一切費用，旣由其負担，與所得之課稅自不能再圖轉嫁。反之，如財產爲出租者，則租戶可將全部或一部之租稅，轉予業主負担，雖然有時租戶代爲付稅，該租戶在其租金中，仍得扣除之。是以租戶之租金如少於財產之年值，則財產之利益，一部份由出租人享得，一部份由承租人享受，當然所得稅亦由二人同時負担，而承租人所負担之一部，卽租金少於年值之一部。在承租人免費租賃，則財產年值之所得稅，始全部由承租人負担，蓋財產之利益，出租人並未絲毫享受，自不能代爲賦稅。再如承租人之租金，如大於出租人財產之年值者，則其超越部份，卽出租人之所得，自無疑義，惟此種所得，並不課稅，蓋稅法上財產年值之課稅，並未含有此種所得之意義也。

土地房屋或其他不動產等年值之計算，有左列之規定：

(一)該年財產之最高額租金——租賃者

(二)該年財產所估定之最高額租金——自居者

所謂財產最高額租金，係指該年該財產在公開市場中所能出租之最高價值。換言之，承租人所願出之最高額租金也。如房屋爲分部出租者，則該房屋之年值，乃集各部最高額之租金卽可得之，依稅法視之，房屋全部之最

高額租金，與其分部最高額之租金，並無不同，如房屋之租金，係以星期爲計算單位者，則合計一年之租金即可得其年值，惟分部租賃者之未出租部份，自必失其租金，故務須入帳。更有不動產之租期，在一年以上者，則其年值之計算，當依比例方法求其最高額之租金。其該年實收之數額，自難引爲繩準。如不動產之租賃僅爲一期者，則與其根據該不動產之年值，不若依其期初之租金爲愈也。在估計財產之年值時，須注意下列諸點：

(一)租金數額有否因業主之支付財產稅及其他賦稅第而抬高；

(二)租金數額有否因承租人之代付各稅而減低；

(三)租金數額有否因承租人之代付修理各費而減低；

(四)承租人代付各稅是否在租金數額中扣減之。

不動產出租之初，估計其最高額租金時，上列諸點當可適用，然在財產而爲業主自居者，或業主代居住人（租戶）付訖各種賦稅者（法律訂定各稅如地方財產稅及其他賦稅等須居住人負担，）在估計年值中須加注意。

第二節　財產所得之減免

(1)營繕費保險費及管理費之減免　凡估計耕田農房及房屋連土地等財產時，總額八分之一當作營繕

費而扣除之在估計一般房屋所得之時，如業主自居者，或雖出租而賦稅仍由業主負担者，則其可以扣除之營繕費之數額稅法規定如下：

(甲)耕田及農房或房屋連土地者——扣除八分之一

(乙)一年租金之總額未逾四十鎊者——扣除總額之四分之一

(丙)一年租金之總額在四十鎊以上五十鎊以下者——扣除十鎊

(丁)一年租金之總額在五十鎊以上一百鎊以下者——扣除總額中五分之一

(戊)一年租金之總額在一百鎊以上者——扣除二十鎊，再加超出百鎊之數之六分之一，例如租金年獲一百六十鎊，得扣除營繕費三十鎊：

例解：	
第一稅表估定之所得總額	£ 60— —
依照規定應有營繕費£60之$\frac{1}{5}$	12
第一稅表估定之所得淨額	£ 48— —
每鎊以四先令六辨士計稅	£ 10 16—

在蘇格蘭地方之財產稅，亦在扣除之例，如財產稅爲十鎊者；則其第一稅表估定之所得淨額，當爲三十八鎊。如納稅人在五年內支付之營繕費，大於其法定之數，按例不許扣除，惟確有正當之原因者，則其多付之費用，可向稅局

聲明原委要求退稅，如上例中其每年營繕費依五年平均計算年爲七十五鎊，超過規定者爲十五鎊，其中有五分之一可以要求退稅三鎊此在稅法上稱之曰營繕費要求，其課稅之計算，仍依租金之淨額，以每鎊四先令六辨士計稅，分部租賃之財產，其營繕費亦可分別依其租金加以分析，在財產所得之賦稅，不能如期繳納因而要求通融者，或其財產供教育事業醫院或其他慈善機關所用因而要求減免者，如有合理之原因確切之證據，稅法多予救濟，又如納稅人須付該財產之地租(Ground Rent)者，則可依標準稅率減免其地租部份之稅款，財產之押款利息，其稅亦可減免則爲例外(下詳)。

稅法上所謂營繕費，包括農房之重置，籬笆之更新，其他如農房之改良等，亦在其內，惟農具之租金，自難予以扣除，其超過法定扣除之費用，如有正當理由可以要求扣除，已如上述；且此種扣除，有時可向檢查員請求，惟須將營繕費保險費及管理費之細目，列表呈報，如檢查員認爲滿意，始得予以證明書，退稅多少，即根據納稅人執有之證明書，可知檢查員於此，有絕對之取決權焉，至於保險費及管理費可按實額要求扣除之。

(2)築堤開流築壩等費之減免　業主爲保護其土地起見，乃從事築堤或建造防海牆，以預防怒潮之入浸，河水之氾濫者，該項費用，依法得要求扣除，惟其目的如不在保護土地預防氾濫而爲改良土地之形勢者，稅法視爲資本支出，不予扣除，其他如開流築壩等，祇須其目的合法，皆可要求而減低其估計所得。

(3)財產供教育事業醫院及其他慈善機關用者之減免　學校之建築物，其居住人決非個人，自可斷言，卽

使有租金亦決不致由個人負担，故此種建築物，如屬學校本身所有者，稅法予以減免，毋用納稅，且其營繕費亦在扣除之例，如房屋之修理運動場之建設花園之佈置走道之刷新等，在在均可要求，惟所謂學校，其所在地須在英帝國，而其性質須純屬教育者爲限，至其他如宗教性質或半宗教性質之集會地，自在稅法規定之外。又如醫院及濟貧所之建築物，辦公室及其他不動產等，當然亦非個人居住（租賃者另有業主不在其例）故稅法亦予扣除，其一切營繕費等同樣可以要求，惟稅法中所謂醫院，至少須一部或全部屬於慈善性質者爲限，茲試觀瘋人療養院，雖爲慈善捐款所設立，然其每年經費則多藉病人之醫療費，而缺乏慈善性質之捐款，故依法不得如慈善醫院可以要求扣除，因稅法中之醫院，其受益人自必爲大衆，無疑，當非專在謀某一階級福利之組織也，惟所謂公立學校，須限其經費之由於捐款，學校行政必有公共團體以管理，且嚴格而言，學校之發起人及管理人，對於學校斷不能稍有私利之心，而其最大目的，厥在謀大衆之利益，但在事實上公立學校未必具備上列各條，其中有几點可資證明者，稅法即予扣除，茲爲便於明瞭起見各舉一例以說明之，某校之基金一部份藉諸慈善資金，其設立之目的，專在教育友誼扶助社 (Society of Friend) 社員之子女，雖謂非社員之子女亦得入學，惟判例仍不以公立學校視之，再如羅馬教會所設之學校 (Roman Catholic Secondary Day School)，其行政在教會管理之下，惟非羅馬教會中人亦得入學，蓋其設立之目的，原不在單謀教會中人之利益，故稅法承認其爲公立學校，依法予以扣除，再如居於濟貧所之人，必爲貧乏者，是可斷言，例如婦女濟貧所中婦女非唯皆爲貧民，且其年齡均在五十歲

以上所中年給每八二十五鎊至五十鎊之津貼，此婦女濟貧所，稅法自予扣除焉。

（4）文化機關及科學機關之減免　凡文化機關及科學機關所有之房屋專供該機關之使用者，亦得扣除，惟如職業團體之房屋等按例不予承認，關於此點，雖難分別，然考諸先例，尙易比較，例如皇家醫學院（Royal College Surgeons）雖能養成醫學人才，促進醫學之職能，然因其主要之目的，仍在識業，故稅法仍不以文化機關目之，又如律師公會所設之圖書館，依普通情形而言，自屬文化機關，惟因館中所備概為法律書籍，所出刊物，亦純屬法律方面之事理，所研究者不外乎法理之檢討，案件之研究，其目的專在謀法律界之利益，缺乏普遍之原則，依然不得承認為文化機關，再如醫學會之組織，其會員以服務於醫藥職業者為限，其目的在便利會員間之聯絡，並互相研究，以促進醫藥之效能，改良醫藥之職業，及提攜未來之人才，並設立圖書館，以供會員及非會員之閱讀，發行醫藥刊物，以利羣衆，此種組織，稅法並不視為文化機關，完全認為職業團體之一種，不予扣除，是可知稅法上所謂文化機關，必須脫離職業之關係，而其房屋使用之結果，完全為機關本身者為限，故如圖書館之設立，如為一般人閱讀，而其所備書籍有普遍之發展者，依法可以要求扣除。

（5）未用財產之減免　凡房屋既未出租，亦未自居，而為空屋者，按例可以免稅，如在該納稅年度中，有數日未用者，則亦可依未用時日要求一部份免稅，雖然在稅法上規定，僅屬房屋一項，而在事實上各種財產如確實未用者，亦得要求之，惟如房屋已加設備，即將居用，當時尙無居人者，則不得扣除，反之，如房屋雖已設備，但其中所有

傢具，屬於儲藏性質者，仍得爲稅法所承認之扣除，卽使另僱人役居於該空屋以保管者，亦無不可，然若空屋所儲藏之機器其目的在防止銹腐者，不得要求扣除，在營業用之不動產，因未供用而所遭受之損失，宜在計算營業損益時，（屬第四稅表）加以扣除，此處毋用再行要求。如房屋分部出租者，則一部份未出租房屋，亦得要求扣除，此種扣除，須在估定所得年度之後十二月中要求之，依普通情形而言，並以不徵財產稅之財產爲限。

（6）租金喪失之減免　租戶租金因種種關係而不能償付，則業主既無所得，自不當更課以稅，惟須確實不能收歸者，始得要求扣除，由於業主之自行放棄，或由於業主代理人之舞弊者，皆不得認爲合理之租金喪失，卽使承租人拖欠不付，而仍居住者，亦不得要求之，且要求扣除部份，其最高額當不得逾於該財產在第一稅表下估定之所得淨額，惟地主因特殊原因（如農業不景氣等）予佃農以減免租金者，則稅法亦予救濟，但其減免部份，須由於自動的，與具有貨幣價值的爲限。

（7）房屋建築合作社利息之減免　房屋建築合作社與內地稅收委員會訂有特約，凡向其借款而建築者，所付利息可先扣所得稅，蓋建築社借款利息，按例免稅，而在會員方面對於此種利息或可在其財產估定所得下減除之，或得在其他所得轉消之，合作社對於此種利息之扣除，毋用經過要求手續，僅須詳細呈報，否則將利息之數額，送呈檢查員要求扣除，亦無不可。

（8）其他減免　土地之出租，因水災或旱災之關係，而不能獲得租金，或其他類似租金之代價物者，可以說

明原委，聲請減免，在土地失其耕植之能力時，亦得同樣要求之，當然地主如自耕者，並無不同，其未退賦稅，依一七九七年土地稅法之規定，可以扣除之。

第二節　納稅人之商榷

歸佔有人納稅　依一般情形而言，財產之佔有人負所得稅之義務，所謂財產利用人即財產納稅人，然亦有其例外，例如某警吏之居屋，連毗於警局，蓋完全由於警局之命令，為職能上之便利計也，故警吏雖居該屋，稅法上不以居住人視之，依法不負賦稅義務，如一旦遷居，即為他屋之佔有人矣，再如某採鑛公司租有煤鑛數處，惟在所得估計之時，尚未確實其採取工作，故依法未為佔有人，稅法上以為未曾利用之財產，與該財產尚無佔有人者並無不同，惟在決定利用之後，則又視為佔有人矣，故財產本身雖有價值，在稅法上視之，無該財產之佔有人者。反之，如同時同一財產竟有兩個佔有人者，例如某甲之祖父，決意將財產之一部，交與信託公司，遺贈孫子孫媳，委任信託公司，對於所遺贈財產有全權處置之權，惟規定財產之一部或全部（取決於信託公司）在某甲生存時儘其使用，信託公司允許某甲佔有房屋一宅，當然該屋之年值在第一稅表下估定之，為計算附加稅計，某甲將該屋之年值，列作其所得之一部。又例如某乙之生父在遺囑中規定其住屋給予某乙及其生母共同居住，於是某乙及其生母，同時遷居入內，為計算附加稅計，某乙亦將該屋年金之一部列作所得，在此例中，即有二個財產之佔有人，然而

稅法上決不以此而予兩個受益人同時逃稅之機會，業主儘可將其財產，贈與他人，然他人決非財產之佔有人，故財產之佔有人，多藉事實作判決，有時與法律竟無關係。

財產之佔有人，如有更改，則對於財產所得，毋用再加估計，惟該年賦稅，由財產之出讓人負担，換言之，業主非惟負當時財產之所得稅，卽在出售財產之一年，依然負賦稅之義務，購買人在開始居住之先，自無所得稅之課征，蓋出售人賦稅之義務，直至其喪失財產之佔有時，方始停止，當然財產之轉讓，未必盡在納稅之時，出售人與購買人如各負一部份之租稅，對於數額方面，如有爭執，可呈請稅收委員會解決之，如房屋及其他建築物，屬於皇家者，而其居住人則爲皇家之職員，在稅法上向居住人課稅，惟在皇宮（Royal Palace）之中，則爲例外。房屋之所得稅，多由當時之佔有人負担，已如上述，遇有居住人與檢查員，對於佔有時間，發生問題，亦由稅收委員會解決之，如財產已經抵押，而爲債權人所佔有者，則照常估計所得，課以所得稅，如債權人將抵押財產出租者，其地位實與業主無異，一切依業主之規定，業主及佔有人死亡後，其財產之利益，何人享受，何人卽負賦稅之義務，而其所得則毋用重加估計也。

歸業主納稅　所得稅，歸業主負担，列左：

(一)房屋分部出租，承租人之租金，在十鎊以下者；

(二)不動產之租賃，爲期未滿一年者；

(三)房屋分部出租，承租人在二人以上者；

(四)房屋之承租人為外國之公使者；

除最後一類外，其餘三類有時仍多由佔有人負賦稅義務，業主如欲重行估價者，可於七月三十一日之前，呈請稅收委員會要求重估之。

第四節 補償權利（Right of Recoupment）之商權

通例 承租人如納所得稅，則在租金項下，可以扣除所付稅額，惟須在下次支付租金時扣除之，反之，承租人所付稅額，實即業主之扣除部份，其已經抵押之財產，債權人亦可將稅額作為扣除，設財產所得稅或由於業主之請求，或由於委員會之意見，在估計之時，決定由業主負担者，亦不足奇，業主仍得自承租人之租金中取償之，如承租人代業主付訖賦稅時，則在下次支付租金時，可以扣除之。如房屋為分部出租者，因特殊之原因，承租人不能給付租金，則當局即轉向承租人（佔有人）課稅，在承租人方面所付稅額，非惟可在下次給付租金時扣除之，即在以後任何一次要求在其租金帳中予以扣除，亦無不可，如佔有人代付前期佔有人之應納稅額者，亦得據以聲請扣除。某公司對於房租拖欠不付，惟對於所得稅則已代業主付訖，公司為避免其財產扣押起見，乃委託某甲進行交涉，且某甲即為房租之担保人，換言之，某甲負償付公司所欠房租之責任，其在交涉期間，某甲以佔有人自居，在

問題發生之前，某甲已付一年之所得稅，而亦未曾一付房租，則

(一)公司應付房租，即某甲所担保之租金，是否爲房租之總額，抑爲扣除已付稅額後之淨額；

(二)某甲佔有時期，所欠之租金，是否爲房租之總額，抑爲扣除爲已付稅額後之淨額，該已付稅額某甲並未在第二次支付租金時加以扣除。

根據上述一般條例，則公司方面所欠租金，當爲扣除已付稅額後之淨額，而某甲之租金，亦當扣除其已付稅額，法院對此案件，曾有爭辯，以爲某甲在第二次支付租金時，不將其已付稅額，即加扣除，無異放棄該項權利，自不得再行要求，惟判決書方面，對於此點迄未言及。

承租人扣除代付稅額或業主要求扣除之稅額，決不能超過其確付稅額，例如某乙租得房屋一宅，每年租金爲七百五十鎊，轉租某丙，估定年值爲四百五十鎊，某丙依據估定年值，扣除稅額後之租金，付與某乙，而某乙則要求扣除依七百五十鎊計算之稅額，然在稅法上，則規定扣除之稅額，不能超過確付之數額，故當依某丙所付之稅額爲限，如租戶代業主付訖應納稅額，而業主仍拒絕其在租金中扣減者，則業主須受罰金五十鎊，即使在契約中訂明租戶負全部租金之責，而仍代業主付訖賦稅者，日後如有爭執，該約依法視爲無效，然如契約中訂定租戶代付稅額，由業主給還者，則仍屬有效，反之，如租戶既不爲業主代付稅額，同時在其租金中扣減稅額者，則業主得依法起訴，要求追償。

補償權利之喪失　承租人爲業主代付之稅額，得在下次付租金時扣除之，惟既經扣除之後，則以後再不准有同樣之扣除，此爲稅法明文所規定，在一九一一年稅法修改之前，新稅法尚未頒佈，舊稅法業已作廢，換言之，當時對於扣除，並無明文規定，故租戶在租金中不扣稅額者有之，依舊有稅率代付稅額而扣除者亦有之，迨後新稅法實行，始規定租戶之未扣稅額而付完全之租金者，得在稅法施行後支付租金時，立即扣除之，如當時租戶業已退租，而不能在以後支付租金時扣除者，則可以視爲業主之債務，照常可以要求業主償還。茲示一判例（Kisk V Cunnington）辭之，一九一五年三月二十五日，原告租屋與被告，言明退租須在三月之前通知之，每年租金二十六鎊，在一九一八年九月原告將該租屋抵押他人，一九二〇年五月二十五日原告即予被告三月之通知，依上述規定，則通知當在六月二十四日發生效力，至該日止，被告結欠原告租金五十八鎊十先令（一九一八年五月二十五日始）在一九二〇年七月二日被告之律師付給原告支票一紙，計三十四鎊八先令，結清租金，其餘額二十四鎊二先令，作爲代付稅額之扣除，包括自一九一八年五月二十五日始，歷年應納之稅額，當時原告即拒絕接受，以爲如此足以影響其所有權，乃於當年七月十五日，即從事退租收回房屋，在被告方面以爲對於房租既未拖欠，依據租金限制法（Rent Restriction Act）原告自不得無端退租，在原告方面以爲代付稅額，既不在當年即行扣除，無異自己放棄權利，自不得事後再作扣除，於是各執一詞，互訟法庭，在地方法院（County Court）判例，認爲被告敗訴，其代付稅額不得扣除，惟高等法院（Divisional Court）之意見，則適與相反，以爲被告之

扣除。依據一九一八年所得稅法之規定，並無不合法之處，當予扣除焉。觀於上案判例，可知承租人在其租金中扣除代付稅額，多屬合法行爲，當然在支付租金之前，不得預先扣除，如業主對於所得稅原可豁免，而承租人竟代爲付稅，並存租金扣除者，亦無不可，在此種情形之下，業主得要求退稅，藉資補救。

第五節　財產所得稅之豁免

凡醫院公共學校及濟貧所慈善機關等之土地房屋及其他財產之類，可以豁免財產稅，所謂慈善機關，要別之可分爲四：

（一）以救濟貧乏爲己任者；

（二）以促進敎育爲己任者；

（三）以宣傳宗敎爲己任者；

（四）以其他方法謀大衆之福利者：

友誼互助社之組織，如未經註册之手續，而其所得不超過一百六十鎊者，依法可以豁免，如已經註册之友誼互助社，或爲國會立法所限止，或爲本社章程之訂明，凡社員入社一次繳款未超三百鎊，或每年會費未逾五十二鎊者，仍得依法要求豁免，再如已經註册之商會所限種種，亦多與上述類同者，亦得豁免，惟其組織目的，限於利用

會中基金，以救助會員之一途，如會員殘廢之恩給金，會員年老之養老金，或會員中遭受意外損失之償補，或會員間寡婦之救濟等。

第八章 農產物所得稅

第一節 所得之估值

凡估有或利用土地因而獲得之所得，皆在第二稅表估計課稅（如農產物）然嚴格而言，估有土地之所得，並不限於農產物一種，惟大多屬之，故卽名曰農產物所得。

農產物所得之納稅人（農人）大多學識淺陋，而無適當之損益計算，故其課稅，不依其損益帳上之差額爲準，而以其土地之年值作標準，換言之，農人之所得，大概與其土地之租值相等，而土地之年值則在第二稅表中估定之，例如某農地在第二稅表中估定年值爲二百鎊，則此二百鎊卽爲農人之所得，而依法在第二稅表中估定之，如土地上原有農房，而農房之用途有助於農業者，則在估計其年值時並農房而估入之，如農人自有土地耕植者，當然毋用再付租金，則估定之年值，卽可直接代入所謂估定年值，卽假定土地出租之應得租金也。

農人之土地所得之估計，不外左列二稅表：

（一）土地年值之總額，以代表其農事之盈餘者，在第二稅表中估定之，

（二）土地年值之淨額，以代表其地主之盈餘者，在第一稅表中估定之（關於此點理由，在第七章中敘之已詳。即地主雖不得土地之租金，然確享土地之利益，故依年值估定其所得。）

至於土地年值之計算，與財產年值之計算，並無不同，設土地之出租，一切財產稅所得稅言明由承租人負担者，則此類應由業主負担之稅額，當加入於其租金之中，例如某甲租有農地一處，所得即以其租金數額計算，某甲要求在租金中扣除利用該農地之一切費用，換言之，其所得當依租金扣除費用後之淨額計算，然在稅法上依然以某甲所付之租金爲課稅之根據焉。

利用土地，如專爲農業者（大部份用於農業亦屬之）則課稅以其全部之年值爲標準，所謂農業二字，並不限於耕植土地，例如某甲之土地，用作牧羊之用，然依法不得因其土地並未耕植而稍予減免，又如某畜植公司專以牧羊及種植山芋爲營業，其牧場除一小部份，植有青草作牧羊之食料外，其餘皆屬畜羊場地，該牧場要求將其所得在第四稅表中作爲一種營業所得，然稅法以爲此種營業顯屬農業範圍，是以仍須在第二稅表中估計之，作爲一種農產物所得。

依一九一五年財政法案之規定，農產物所得不負盈餘利潤稅之義務，例如加文中央畜植牛乳合作社（Cavan Central Agricultural and Dairy Society Ltd.）根據一八九三年之合作法註册，專以販賣牛油牛乳爲

營業，其產品每日由社中會員供給，但經過檢驗手續，其品質稍劣者，即退返社員，社中在檢查之後，即在市場出售，每月盈餘依會員供給之多少比例分配之，該合作社依法不得視爲普通營業組織，因其仍屬農業性質，自不負盈餘利潤稅之義務。

稅收委員會曾代表納稅人向漁農部長（Ministry of Agricultural and Fisheries）提出要求，謂納稅人之土地，其主要用途並不在於農業，請給予證書，依年值三分之一課稅，如此項請求經漁農部長駁回者，則仍依全部年值，作課稅之根據。

在愛爾蘭北部土地之年值，依下列三點決定之：

（一）以愛爾蘭土地法（Land Law）所決定合法租金（Judicial Rent）爲標準；

（二）以付與愛爾蘭土地委員會（Irish Land Commission）之每年利息爲標準；

（三）以土地之價值視同當時購買年金之價格（當然二種價值多相等）

關於第二稅表各項年值之估定，納稅人可以要求更改普通估定之年值，而以其他標準作課稅之根據，其例行手續如下：

（一）如納稅人，在會計年度終了之時，發覺其確實所得較之估定年值爲低時，可以提出證明要求重估，擇二者間之低者，作爲其課稅所得，換言之，其所得之數額自估定之年值，改爲確實之盈餘矣，如所得稅已經付訖者，可

以要求退稅，惟要求重估須在該會計年度中十二月之內要求之，如農人在任何會計年度中，非唯一無所得，同時且有虧損者，則其所得稅當然無須負担，可將該項虧損與其同年他類所得抵消之，此在一九一八年之所得稅法中認爲合法應予救濟。

（二）納稅人之土地，其用途專在農業者，則於所屬之稅表有選擇之權，在第二稅表下估計之既可，在第四稅表下決定之亦無不可，如選定在第四稅表下估計者，則其所得之數額，即以其前年度之確實所得爲根據，於是農人得以其上年度之確實所得作爲本年度之估計根據，並不違法，如選擇在第四稅表下估計者須於估計前二個月之內（在蘇格蘭規定四月）通知檢查員，如欲繼續其屬於第四稅表下者，須每年估計一次。納稅人如選定其所得在第四稅表下估計者，則在遇有虧損之時，可依一九二六年財政法案之規定，延至次年要求扣除，惟一旦更改估計標準，又反欲轉屬第二稅表下估計時，則此種權利即行喪失，不得更行要求矣。對於退稅數額之如何計算，與其他退稅之計算並無不同，即先求其已付稅額，再求其應納稅額，以已納稅額減應納稅額，即得退稅之數額，惟在計算之時，對於一切減免救濟等。須加以注意，視其有無預先扣除，然後再予退稅，故農人如能明瞭稅法之內容，則便利實多，例如某甲在第二稅表下估定其租金，年可收入五百鎊，然在一九三四至一九三五年之間，在某甲帳上，其實得所得，祇三百鎊，則某甲當依左列手續辦理之：

（甲）該年之農產物所得稅可減爲零，且可將此種虧損，與同年其他所得相抵消之；

(乙)要求在一九三五年至一九三六年始改以第四稅表下規定之標準課稅，則檢查員方面當以前年之確實所得作爲以後課稅之根據，其如繼續採用，則在本年度所不能相抵消之虧損，延至次年作爲虧損，而與明年之所得相抵。

(三)納稅人之土地如屬森林，而其所得完全由於森林之貿易者，可以要求改隸於第四稅表下估計，其所得與專爲農業之土地並無不同，惟須予稅收委員會以充分之證據。一次呈准，以後卽以該項標準作課稅之根據焉。雖然稅法於此限制極嚴，惟在此種情形之下，確無可加以否認反對之理。

土地每年之租金，大致與其年值相等，故土地之租金，每可代表農人之所得，關於此點，證以農人對於隸屬稅表有選擇之自由，卽可知其並非一無謬處，蓋農人之實得所得，往往與估定年值並不相等，在前者低於後者時，則納稅人可以要求退稅，改採課稅標準，已如上述，反之，如後者低於前者時，則納稅人之一部所得，卽得逃稅之機會，稅法對於此點，尙無補救辦法。

第二節　納稅人之商權

第二稅表下所得之納稅人，亦爲佔有人，在佔有人有更改之時，納稅人始有變更，然而對於佔有人問題，亦時時引起糾紛，例如某甲向某乙租得農場一處，用作牧場，某甲再將其牧場有條件的轉租某丙，換言之，某丙對於該

牧場之使用權，受某甲相當之限制，當然某丙卽成該土地之佔有人，惟因某丙之使用權有相當之限制，則某甲依法亦不能逃避其佔有人之義務。再如某（Back V. Daniels）雜貨商以銷售山芋鮮菓爲主要營業，其山芋鮮菓產自該雜貨商之鄉間，而運至倫敦商店中銷售，其鄉間之農場，一部份爲該商自有之土地，一部份則租自鄰農之土地，每年給予租金，按其賃租之土地，尙須經二年刈劃工作，始能使用，刈劃之費用，承租人（雜貨商）與出租人（鄰農）各承其半，言明土地之財產稅及所得稅，由出租人負担，而承租人則每畝給予租金三鎊，服務之酬勞金十五鎊，依此種情形而言，則出租人尙爲該地之佔有人，似無疑義，其所得亦應在第二稅表中估定之，而承租人對於銷售山芋鮮菓之利潤，當視爲普通營業之盈餘，在第四稅表中估定焉。孰知特別委員會（Special Commissioners）反決定該雜貨商爲該土地之佔有人，而其銷售鮮菓山芋之盈餘，亦不當在第四稅表中估計其所得，換言之，特別委員會之意見，以爲土地之利用者，確爲該雜貨商，其所得亦當在第二稅表下估定之矣。納稅人頗多藉合夥之名，以圖逃稅之目的者，然委員會細加分析，未被蒙過，茲更舉三例以說明之：

「例一」某甲之農場，向在第二稅表下估計其所得，某甲提出反對，以爲該農場並非彼個人所有，實爲其三子一女所共有，故估計之時，不當獨以其個人之名義爲納稅人，惟該農場之租約，則爲某甲與場主單獨訂立，某甲與其子女雖訂有合夥契約，且在職工保險單（Employer Liability Insurance Policy）上某甲亦與其子女共同簽名，訂立此爲某甲要求以合夥人之名義作爲納稅人之主要理由，惟稅收委員會方面，仍視某甲爲該場唯

一之佔有人以為當佔計之時，確無他人在內，又何得半途多加佔有人者，故決議仍以某甲為該農場之唯一納稅人。

「例二」某農人與其三子訂立合夥契約，以圖其兩個農場之盈餘減輕賦稅之義務，依理合夥農場之會計，須每年結算一次，其盈餘平均分配，而兩個農場之損益更須分別計算，各合夥人對於分得盈餘亦當有所表示以證明之，如簽字蓋章等，然在事實上既未支付租金，更無適當簿册，盈餘分配之手續亦未曾有，而付與合夥人之款項，在合夥企業之帳册中亦無明確之表示，惟在某農人之私人帳簿上有此記錄耳，故此種合夥組織，依法不得予以承認。

「例三」某乙聯合其子，租營一農場，惟在事業上，對於合夥之表示仍嫌不足，某乙供給營業資本，一切銀行往來，銷貨進貨之事項，均用其個人名義，對於其子並無一定之支給，在其子需要款項而為其父同意時，則某乙始支給之，該農場之營業結果，而無明確表示，惟在意志上，確為一種合夥組織而已，某乙反對以其個人名義為唯一之納稅人，當時稅收委員會卽予承認，惟在民事裁判所(Court of Session) 中對於委員會之決議，卽加否認，以為對於合夥之表示，尚嫌不足，不能成為合夥組織。

第三節　農產物所得稅之減免與豁免

利用土地之目的有不爲農業者，如利用土地以作運動場者，在稅法上視之，當然有所分別，雖其估計之年值，並無不同，而所得之課稅，迥然相異，稅法以爲利用土地之目的，如作高而夫球場足球場網球場或其他不生產之用途者，則其課稅，依其年值三分之一爲根據。

土地因水災旱災及其他非常之變故，因而所遭受之損失，概可要求減免。如地主爲未成年人，或瘋癡之人，不能予租戶以減輕稅額者，則租戶對於此類損失，可以直接向稅收委員會要求依法給予減免。

納稅人因透支銀行款項而所支付之利息，依法得予扣除，同時對於所得利息，並得要求退稅，例如某甲之租金所得在第二稅表下估計之爲七百鎊，因某甲向銀行透支之利息計一百鎊，當可要求以其實得所得爲課稅之根據，而在損益帳上之純益爲六百鎊，故此一百鎊之利息，已被扣除。

土地上之小屋，可以在租金下扣除之，例如土地之租金，每年可收二百十五鎊，扣減小屋十五鎊，則土地租金之純益，當爲二百鎊，茲設數例以說明之：

「例一」

項目		
土地租金		£500— —
扣除小屋	£40	
銀行透支利息	55	95 — —

		£405 —
勞力所得之救濟	£ 81	
已婚人減免	170	
子女三人之減免	150	
家屬依賴二人之減免	50	
毋用納稅		451 — —

「例三」

土地租金		£1050 — —
扣除小屋		30 — —
		£1020 — —
勞力所得之救濟	£204	
已婚人之減免	170	
子女二人之減免	100	474 — —
		£546 — —

£135每鎊一先令六辨士		10 2 6
£411每鎊四先令六辨士		92 9 6
£546		102 12 —
壽險費 £100保單在1916年之前所簽,故應以三先令四辨士半要求減免(因所得在 £1000之上)	£16 17 6	
壽險費 £50保單在1916年之後所簽故應以二先令三辨士要求減免	5 12 6	
		22 10 —
所得稅淨額		80 2 —

以上二例,均無其他所得,在第三例中,加入其他所得,一併計算:

「例三」

土地租金	£800 — —
農人之財產所得	100 — —
農人妻室之財產所得	50 — —

所得總額			£950 — —
勞力所得之救濟	£160		
已婚人之減免	170		
子女二人之減免	100		
家屬依賴人二人之減免	50		480 — —
課稅所得淨額			£ 470 — —
£135每鎊一先令六辨士	£10 2 6		
£335每鎊四先令六辨士	75 7 6		
£470			£ 85 10 —
壽險費 £60保單在1917年簽立以二先令六辨士要求減免		£6 15	
銀行利息之退稅 £20每鎊四先令六辨士計		4 10	£11 5
所得稅之淨額			£74 5
如£150之財產所得完全以四先令六辨士計			£33 15
餘額依第二稅表之規定當爲			40 10

如不依上式計算則可以要求退稅。

慈善機關之土地可以豁免所得稅，惟其耕植工作限於受益人，而其利益之享受人必須爲慈善機關本身始可，作事實上花園之估地如在一畝以下，而僅有一宅房屋者，亦得要求豁免，市立公園亦可得同等權利。

第四節　指定稅表之課稅

納稅人之土地，如不專用於農業者，對於所屬稅表有選擇之自由，已如上述，在某種情形之下，納稅人之所得，且強迫列於第四稅表爲例，如納稅人之土地不在農業原爲營業而用者，則其營業盈餘與一般營業之所得，自無不同，當以普通營業所得作課稅之標準，關於此點，完全爲事實問題，由稅收委員會決定之，既經決定之後，即爲第四稅表之納稅人，惟因爲事實上農人有兼營他業者，茲試舉數例以決定之：

「例一」一某農人之農業所得，原在第二稅表下估定之，畜有未閹之牡馬一頭，非惟爲其自有牝馬生育之用，且從而租人，藉得租金，某農人以爲馬租是其農業所得之一部，亦當依第二稅表估計其所得，惟稅收委員會之決定，以爲是類馬租，須依第四稅表估計其所得，始稱合法，蓋此爲事實問題，某農人對此所得並不得自土地，又何得作爲其農業所得之一部。」

「例二」某農人購有大批機械，用以打禾，自用之外，倘可轉租其鄰農，而得租金。此種租金，不當作為營業所得，然稅收委員會仍依第四稅表以估計其所得。

「例一」某農人非但經營農場，並且築有牧場，代人營養家畜，按季收費，於是前者所得依第二稅表估計之，後者所得則依第四稅表估計其所得，該農人對於後者估計之標準表示反對，然不能陳明充分理由以解說該類所得確為其農業所得之一部，稅收委員會乃仍以其上年之確實所得作課稅之根據，以為依第二稅表所規定之年值為標準，不足以代表其收益，故當依第四稅表估計之。

土地之年值，或不足以作課稅之根據，例如花園等地，因其佈置之特別精緻，雖其地位不大，而收益有確可驚人者，此種所得，自不當以普通土地之年值以估計其所得，須覓適當標準，否則必致低課其稅，故稅法對於此類所得，依其營業收益，作為課稅標準，雖為第二稅表之所得，然依第四稅表之規定以課稅，庶免其弊。再如家畜或牛乳之銷售人，佔有土地極小，往往所得甚大，如依土地年值為根據，不易知其純益，稅收委員會對此可命納稅人呈繳其營業帳冊，以為檢查而決定純益，然後課稅。再如土地之佔有人為家畜或牛乳販賣商人，其土地之年值，亦多不足以代表其確實之收益，稅收委員會亦得要求納稅人呈繳其帳冊之記錄，調整其所屬稅表而課稅，更設一例以說明之，某甲佔地一百六十一畝，依第二稅表估計其所得，年為五百三十六鎊，因某甲之販賣牛乳，故其販賣牛乳之盈餘，依第四稅表估計其所得，某年某甲之盈餘為一千九百二十五鎊，據稅收委員會之調查，某甲之土地實不

足容其全部家畜，故將其販賣牛乳之所得作爲一種營業所得，惟某甲則反對將此類所得在第四稅表之下估計之，於是稅收委員會方面命其呈繳帳簿，以明究竟，某甲又不呈示，稅收委員會乃決定其所得依第四稅表估計焉。根據上述情形，則納稅人之所得，宜在第四稅表估計者，有下列三點足資鑑別：

(一)納稅人爲牛乳販賣商或家畜販賣人；

(二)納稅人之土地不足容其全部家畜；

(三)如以土地年値估計其所得，不足以代表其確實收益；

第五節　農人及其帳簿

稅法上所謂農人，係指佔有土地從事農業之人而言，同時農業二字，並不限於耕植，前已言之，包括畜牧牲口營賣牛乳雞卵等家禽家畜之產品等人，然狐狸之營養，則並不在內，雖其所得依第二稅表下計稅，然賦稅義務僅限於年値三分之一；徐却立（Zechariah）曾謂「予亦一農人也，蓋予幼時曾爲人牧牛」，是知農人之範圍極廣，並不於耕植之人也。

至於農人之帳簿，其格式財部原有規定，然農人以爲該項帳簿複雜而難於應用，故事實上農人帳册之格式，多自由編製，極爲簡單，惟無論如何，當注意如下：

(一)每日交易之結果，列明借貸相差之總額；

(二)帳簿毋須呈繳；

(三)單據亦毋用呈驗；

(四)其帳簿亦毋用經專家之編製，或經過審查之手續；

如農人之所得，完全在第二稅表下計稅者，則不備帳簿亦無不可，如欲證明確實收益，少於估定之年値者，則非有帳簿實難如稅收委員會之所欲，同時欲將其所得改隸於第四稅表下計稅者，須備前年之帳簿，對於啓用帳簿之起訖時期，納稅人有選擇之自由，惟一經選定，不得隨時更易，例如其損益之計算，終於一九三五年四月五日者，則其內容當包括該日前一切之實情。帳簿上所應記錄者如左：

(一)自用農產物，當以成本入帳，惟須減除殘物之退還部份；

(二)工資如以其他財產付與者，視同現金；

(三)給與家人之工資；

(四)農民集會之會費；

(五)付與編製帳簿及計算稅額人員之報酬；

其不應包含者如下：

(一)未經耗用之肥料及食料；

(二)損壞他人物品之賠償金；

納稅人之所得無論在第二稅表下或第四稅表下計算，惟其應納稅額，當在一月先納半數，其餘半數則在七月繳納，如納稅人之確實收益較之估定年値爲低而要求退稅者則在第一次付稅之前，須備製帳簿，詳細呈報，是以一般帳簿均在十一月中加以結束，庶免怱促。

言及會計之方法，摘要述之於左：

(一)存貨之估價　農產存貨之估價與一般商品之估價，並無不同，依理亦宜採原價或市價孰低之原則（Cost or Market which ever is lower）然事實上農產品之原價計算極爲困難，欲求正確原價，有時幾不可能，故其估價之標準，須採市價焉。惟田畝上之所獲，多依農業習慣以估計之，其人工肥料等費用，須時加注意，再其存貨依例所按照市價扣除百分之五之運輸費，使其存貨之估價，近乎市價。

(二)折舊之扣除　農業上之設備機械工具等按例可以計算折舊要求扣除，是在前章中已列表言之，如納稅人並不要求扣除折舊而改以設備之更新費者亦爲稅法所許可，惟工馬（Workhorses）計算折舊要求扣除，爲稅法所不許，然易以重置成本即得扣除，例如某農人之工馬帳如下：

工　馬　帳

借	匹數	價值	貸	匹數	價值
原有工馬	20	£ 994—0—0	售出工馬	5	£188—11—3
新購工馬	5	243—0—0	現有工馬	20	1005—0—0
	25			25	£1193—11—3
			損益帳之差額		43—8—9
		£1237—0—0			£1237—0—0

依普通情形而言可以扣除之重置成本，當爲四十三鎊八先令九辨士，然其可扣除者，當不止此數，算式如下：

新購工馬	£243 — —
減：　出售工馬	188　11　3
可扣除之重置成本	£　54　8　9

對於新購資產第一年折舊之計算，往往不易解決，例如某農人在一九三三年購進運貨車一輛，其第一年（一九三五至一九三六年）當計算如下（事實上一九三四年至一九三五年之折舊不得要求扣除，）

原價(1933)

折舊損失（雖在1934—1935不能要求扣除）	£ 226
實際確有折舊$22\frac{1}{2}$%加$\frac{1}{10}$	56
1935—1936年之初之價值	£ 170
1935—1936年之折舊$22\frac{1}{2}$%十$\frac{1}{10}$	£ 42

（一）關於標準折舊率見第六章折舊表，茲不另詳；

（二）凡設備機械等之重置增添，均當視作資本支出，不得要求扣除，惟一部份之更新重置，於資產之形式，並無多大變更者，可以在其盈餘中扣除之；

（三）零星工具之遺失，不得作爲折舊，而要求扣除，惟如屬於更新者，則不在此例，

（四）汽車之折舊率，亦依規定之標準計算，惟禁其車輛用作營業以收租費；

（三）其他收益之分立　納稅人有時有屬第四稅表之所得者，如出租機械販賣牛乳等，則其帳簿必須分別設立，稅法規定，一般農業所得之費用，不可在此類收益下要求扣除，例如出租馬費之所得，當不得扣除養馬建設之一般費用，蓋稅法上以爲此類開支，並非實業費用，祇能作爲一種運動之嗜好而已。

（四）農業之合夥　農業合夥與普通商業合夥，並無不同，其課稅方法，亦無稍異，惟合租（Joint—Tenancy）並非合夥，此在前述數例中，已可概見，因合夥之決定，完全爲事實上問題，斷非憑藉租地契約上之聯合，或對外

之名義，可以取證，反之其契約雖以一人出面，而事實上有仍爲稅法所認爲合法之農業合夥者。

（五）農人之妻室　農人妻室勞力所得之救濟，與在第六章中妻室勞力所得之救濟相同，如妻室對於丈夫之農事，確有工作，如經營養禽畜管理帳簿，而受相當津貼者，亦爲稅法所許可，即使以妻室爲合夥人，亦無不可。

（六）銀行帳簿之設立　此種帳簿之設立，有助農人至爲重大，須完全紀錄農業交易，至個人或家庭需用款項時，最好開發支票，同時在支票存根上，須詳細註明作何用途，俟支票付款後退還時，加以保持，此皆屬有價值之證據及最良好之紀錄也。

在第四稅表下營業自用不動產，其年值雖在第一稅表下估定，惟仍可作爲租金，在其盈餘中扣除之，則農人自用土地，自亦得扣除其財產之年值（指房屋而言，惟農房在外），同時且得將實支修理費及本市財產稅加入扣除項目之內。

第九章　國債利息所得稅

凡支自國庫所發給公債息金年金等之所得，皆屬此類（第三稅表），按此類所得，每由英蘭銀行（Bank of England）或其他金融機關代爲支付，依稅源截留之方法，在支付所得之時，即爲各納稅人扣繳各人之應納稅額，如納稅人欲得豁免或核減者，可向當地檢查員要求之，同時呈報其所得，須每半年一次，此類所得如少於五

十鎊者，始得享受不扣税額之權利，至投資他國有價證券之所得，則依法視爲營業之所得，依第四税表之規定課征所得税焉。

不列顛政府有價證券之付息日期表

證券名稱	利率	付息日期	依證券註册扣税或在銀行付息時扣税	非英國居留民得豁免之權利
年金證券	$2\frac{1}{2}\%$	1/5 4/5 7/5 10/5	每年利息超過五鎊始行扣税	否
年金證券	$2\frac{3}{4}\%$	同上	同上	否
合併公債	4 %	2/1 8/1	同上	否
整理公債	$2\frac{1}{2}\%$	1/5 4/5	同上	否
	$3\frac{1}{8}\%$	4/1 10/1	利息扣税	否
	$4\frac{1}{2}\%$	1/1 7/1	每年利息超過五鎊始行扣税	否
	5 %	5/1 11/1	同上	否
金庫公債	3 %	1/28 7/28	同上	否
基金公債	4%	5/1 11/1	同上	可
國民儲蓄公債	4 %	1/1 7/1	同上	否
國民儲蓄軍券		所付利息不作課税所得故毋用估計（最高額£500）不扣税		

庫券					在1916年5月9日之後所發者得豁免特權
庫券，1931 33	4 %	4/15	10/15	每年利息超過五鎊始行扣稅	否
庫券，1934 25	7 %	4/15	10/15	仝上	否
庫券	4½%	2/1	8/1	仝上	否
庫券，1930 32	4½%	4/15	10/15	仝上	否
庫券，1932 34	4½%	2/1	8/1	仝上	否
庫券，1933 34	4½%	2/1	8/1	仝上	否
庫券	5 %	2/1	8/1	仝上	否
庫券	5½%	5/15	1/15	仝上	可
勝利公債	4 %	3/1	9/1	每年利息不超五鎊過亦行扣稅	否
戰時公債(1)	4 %	4/15	10/15	每年利息不超過五鎊始行扣稅	否
戰時公債(2)	4½%	6/1	12/1	同上	可
戰明公債(3)	5 %	6/1	12/1	同上	否
戰時儲蓄公債		所付利息不作課稅所得故毋用估計(最高額£100)不扣稅			

附註：

（一）戰時公債(2)其利息如屬郵寄者，超過二百鎊方始扣稅；

（二）上列各證券之利息如非郵寄者依上述扣稅；

第十章　營利事業所得稅

第一節　營業盈餘及自由職業之所得（甲乙兩項）

凡營利事業之所得，其徵稅之方法及稅額之決定，均在第四稅表中規定之；而自由職業之所得，亦在該表焉；所謂自由職業之所得，是指律師醫師等職業之所得而言，與普通一般人之薪津所得，自有區別，即與製造商及販賣商之所得亦不相同，事實上甲項（營業盈餘）與乙項（自由職業之所得）之分別殊爲不易，故規定在同一稅表中而一併討論；惟按理而言，則兩者區別極爲重要，因往往有人兼有兩種所得，若一種遇有損失時，則將其一方所得用以抵補其另一方損失，則在勢不得不雙方分別，加以估計矣；然而無論其所得之種別，祇要其取得屬於合法者，則當局並無干涉之權。茲舉一例以明此理，設有某甲係一製造商，故其所得應根據第四稅表中甲項規定以徵稅，若計算其一九三五年至一九三六年之所得，則檢查員當先視某甲之損益帳，自無疑義，惟宜以何年之損益帳作爲根據，則頗成問題，某甲可在一九三六年之一月一日，先付第一次稅額，故在當時其所得之多少，宜早加

估計決定，若檢查員以一九三六年年初各帳作爲會計年度以計算其所得者，則前於該日之各帳，自不可謂絕無關係，若一併忽略，則所得之數以難確自在意中，如該年其所得根據調查結果確由一九三五年之四月六日始至翌年四月五日止所獲得者，則卽使二年有關之各帳同時加以計算，未嘗不合法理，故檢查員在審查納稅人之所得時，宜自何時始，宜至何日止，作爲會計年度，均須有詳細之分析，並輔以多年之經驗始可。若某甲自一九三四年之四月十七日始至翌年四月十六日止，以編製損益計算書，則恰合檢查員之意，然而事實上某甲勢必不願出此，蓋一般商人所採用之會計年度，每不合政府所規定之納稅期，而在商人方面又豈願另設帳簿，多費開支以適會計年度而合政府規定者，有以檢查員對於某甲之損益計算書，不得不加認可，雖然其編製之方法，並不合於會計年度。苟某甲之損益帳至每年九月三十日始加結束者，則檢查員在審查其一九三四年至一九三五年之損益時，必須自該屆營業日始至翌年之九月三十日止，方合法理，總之自某甲一例視之，已可明瞭，無論計算普通營業所得或自由職業所得，當依其最近損益計算書作爲根據，自無疑義，換言之，卽在前於估計日之損益全部加以計算決定是也，會計年度之如何決定，影響損益殊爲重大，甚至在九月底止加以計算，頗有盈餘，另一日計算之，非但並無盈餘，而且反多虧耗，亦非無發生之可能，甲乙二項所得應注意的幾點，列之於左：

（一）在一九二七年度之前損益之估計，根據近三年營業平均之純益，而並不根據前年度實際之所得，此種制度在一九二七年度財政法案中已加廢止。

（二）在事業開始營業及解散清理之時，其處置方法，自與尋常繼續營業者，有所區別。

（三）自由職業之所得往往採收付實現事項作根據，而不採權責發生事項爲標準，換言之以其現金之收付決定其所得，並不以普通損益帳爲根據（按普通損益帳包括應收未收之所得及應付未付之費用。）

（四）如商人拒絕檢查員審查其所得時，則檢查員可任意估計，蓋檢查員勢不能因商人之拒絕而不加估計，關於此點，稅法中雖無許多規定，然聰明之商人，必不出無理之拒絕，反之蓋供檢查員以多量參考之資料，或聘請會計師，查核帳册以減少檢查員之麻煩，而合稅法之規定。

（五）無論事業屬於合夥組織或公司組織者，其所得之決定，則並無不同，惟在合夥組織中，則所得稅報告由高級職員編製之，而在公司組織則大多由秘書担任此職。

茲仍以某甲言，某甲在一九二四年九月三十日結算其帳册，如聘有會計師者，則會計師當照常編製決算報告（資產負債表及損益計算書）呈報內地稅收委員會，在檢查員方面必有許多之諮詢，經過長久之商榷，乃共同決定某甲之所得，按決定之所得，往往不與呈報者相同，其所以有所分別之原因，不勝枚舉，最重要者，當在採用會計制度之各別，同一營業，同一期間，二人計算損益每不相同，例如資本支出與收益支出之區別，原無絕對界說，而各項準備之劃帳，又不一律，則損益之決定，有豈能絲毫不爽者；於是商人所得之決定，乃極爲重要矣；如商人故意隱匿所得，以欺騙檢查員者，是無異班門弄斧，愚不可及，蓋檢查員之目的，原在糾正其會計上之錯誤，故意隱匿，

不過使檢查員多加糾正而已，又豈能朦避檢查員之耳目哉。假設某甲之損益，如左列之損益帳：

損　益　帳

一九三四年九月三十日止

原料成本	£2,500.——	銷貨收入	£8,400.——
工資	1,500.——	戰時公債之利息	600.——
職務費用	500.——		
新房屋建造費	1,200.——		
某甲提用	300.——		
某甲薪俸	1,000.——		
本屆純利	£2,000.——		
	£9,000.——		£9,000.——

內地稅收委員會檢查員在審查上列損益帳時，即指出二千鎊並非該期確切所得，換言之，其所得當不止此數，蓋其損益帳借方所列，非但包括成本及費用，同時更有

（一）新房屋之建築，係一種資本支出；

（二）某甲提用款項，係資本之減少或純益之派得；

（三）某甲之薪金，此種薪金無異營業利潤之一部，須照常徵稅。

上述三項已從其純益下減去，故宜重行加入，同時依稅法規定六百鎊之戰時公債利息，須在整理後之純益中減去，依檢查員之計算，則某甲之純益當如下：

損益帳上所載純益額	£2,000
重行加入	
新房屋建築費	1,200
某甲提用款項	300
某甲薪金	1,000
	£4,500
減公債利息	600
第四稅表甲項所得	£3,900

依某甲一例視之，則檢查員所糾正者，有下列各點：

（一）資本支出之糾正

（二）無關營業費用之減除

(三)利潤一部之加入

(四)稅法中規定應享優待之所得。

茲將上述四點分析言之：

(一)資本支出項目　若欲嚴格分別資本支出與收益支出，殊爲困難，雖然關於此點，在稍諳會計原理者，均有相當概念，惟有時如資產之改良費用等時時發生問題，如以資本支出作爲費用，則純益必減，反之，如以收益支出作爲資本支出，則資產價值即有膨脹趨勢，故檢查員在審查所得報告時，必須加以糾正，否則所得之不能準確，又豈能避免哉？在審查資本支出時，往往發生下列諸問題：

(1、)若資產之成本，並不歷年估計折舊，而在損益帳中衝消者，則該項資產之更新費用，可以在其歷年損益帳中作爲費用；又如提取折舊準備之目的，既在重置該項資產，故稅法中規定不準同時要求折舊損失及重置費用，然而納稅人選擇任何一種均屬可能，有時納稅人並不逐年估計折舊，而要求扣除者，僅爲一種更新費用，則資產之成本，將永遠存在，不可或減，有時資產之折舊，既不可作爲損失，更新費用又不可要求扣除者，則資產之維持費用必可扣除矣。更新費用有時往往發生艱難，例如機器一輛，在廢棄時當加更新，自無問題，惟更新內容，並不完全更換，僅將原來機器加上局部之更新而已，換言之，其局部更新之費用，實即新資本支出，如此則更新之費用，即須嚴格分析，幾許屬之更新費用，可以在損益帳中扣除之，幾許宜作資本支出，列入資產，檢查員在必要時，更可

查閱納稅人增加資產部份之發票及其他證據等。

（2、）資本支出之範圍並不僅限於資產本身之買價，並且包括資產之運費裝置費以及經手人之佣金等，如納稅人誤將上列費用，轉入損益時，檢查員須當即糾正之。

（3、）若干費用在一般會計師目光中宜轉入損益帳者，而在稅法中則視作資本支出者，累見不鮮，例如法律費及更換新債券之費用與乎租地之過戶費等雖然可以列年攤銷之，然在當時確爲一種資本支出營業地址之遷移，如非迫於不得已者，是一種資本支出，（雖然存貨轉移之費用可以扣除，）否則可以作爲損失，若於支出之性質一時不能決定時，須分析此種支出其效果是否僅及現在，抑或及於將來，細加推敲，不難分辨也。

（二）與營業並無密切關係之費用　此知費用可分下列二種.

（甲）業主提用之現金或商品；

（乙）費用之支出並不能予營業以效果者；

分別述之如下：

（1、）業主提用之現金或商品，嚴格而言，此係個人費用，自不得在其營業利潤中扣除之，然業主提用之商品，不妨以成本價值計算之；再如業主所付所得稅，顯屬其個人費用，與營業成本自無關係，是以亦不可在損益帳中作爲費用，否則檢查員必立加糾正也。

(2、)費用之支出必與營業有密切之關係者，始可要求扣除，內地稅收委員會對於此點之分析，極爲嚴格，例如某商人認爲現在如付捐款，或與將來營業有利，此種捐款按例不可扣除，除非出於下列情形者，則不在此例。

（子）捐款之受益人，係某種組織，如醫院等而捐款人之職工，曾受有利益，或此後得受利益者；

（丑）捐款之受益人，亦係一種營業組織，其所得亦照常徵稅者，則所贈捐款，亦可要求扣除，關於此點，稅法中並無相當根據或理由。

故在事實上，除上述二種捐贈外，其他捐贈支出，均須重行加入營業盈餘中。又如保有火險之資產，每年所付保險費，現在已規定可以要求扣除，按此種保險賠款之付給，未必由於資產之被損，有時往往由於營業利潤之減少，故其保費可以扣除，而其賠款如超過其歷年所付之保費時，亦照常須納所得稅焉。

（三）利潤之一部　所謂利潤之一部，是指一種費用，與其作爲損失而借入損益帳，不如視同利潤之分配部份爲善。業主往往將其利潤之一部，作爲個人薪津，再如不測準備（Reserve for Contingencies）之提取，亦有相當限止，公司付與股東之股息，亦顯屬利潤之一部。此種支出之結果，並不能獲得利潤，故須重行加入利潤中。茲將時常借入損益帳而其實屬之利潤之一部者分述如下：

(1、)業主之薪津或投資資本之利息　業主往往自支薪津，或在其投資資本之數額中，規定年息若干，此種開支由會計學立場視之，似無不可，然在稅法中則均不認可，換言之皆須作利潤之一部也。

(2.)商譽之攤提及預付之費用等。

(3.)普通準備　在資產價值下提取相當準備作為損失者，為稅法所許可，惟如此準備之提取並不確實者，即為稅法所不許，蓋稅法中允許扣除之損失，須確實發現者為限，其出於事先模糊之估定當然不可。

(4.)償債基金　償債基金係資產負債表中之科目，自不得在損益帳中扣除之。

(5.)折舊準備　（下另詳）

(四)稅法中規定應享優待之所得　上述種種需要糾正項目，不外依會計學及經濟學立場而言，茲所述者，其糾正之目的，並不在發現純所得之數額，而僅為改良所得稅之行政制度耳，此種項目細析之可分四類：

(1.)應屬其他稅表課稅所得之扣除　所得之來源並不限於營業，如有其他所得列在其損益帳時，則此種所得，當先在營業所得中扣除之，以求得營業所得之淨額，例如存款利息之所得，當屬第四稅表丙項所得計算，又如營業房產，如自用有餘時，往往轉租他人，其房租之收益，當屬之第一稅表之所得，自當在普通營業所得中扣減之，其步驟大致如下：

(子)如會計制度健全者，則在帳簿中不難尋出租金之純利，如其會計制度將租金總收入貸入損益帳，同時將費用借入損益帳者，則前者在營業純利下扣除之，後者重行加入之。

(丑)凡屬第一稅表中之所得，皆須在營業所得下扣除之。

(2)自有營業房產之糾正　如納稅人其營業所用之房產屬之自有者，此種房產亦當按照第一稅表中估定其價值而在營業所得中扣除之，茲舉一例，即可明瞭，設甲乙二人，其營業完全相同，二人各有銷貨額一千鎊，同時各無其他費用，惟甲所用房屋係向人租來者，故年付房租一百鎊（第一稅表中所得）其損益帳如下：

損益帳

損		益	
房租	£100	銷貨	£1,000
本屆純益	900		
	£1,000		£1,000

乙所用房產係自有者，估計年值一百鎊，其損益帳如下：

損益帳

損		益	
房屋之修理費及其他各費	£20	銷貨	£1,000
本屆純益	980		
	£1,000		£1,000

甲乙二人之營業絕對相同，已如上述，則甲乙二人之純益按理而言，當屬相同；乙君所多之八十鎊，嚴格而言，實即無形之房租收益，故檢查員審查乙君之營業收益時，當計算如下：

帳面純益	£980，—
減：　第一稅表中課稅所得	80，—
第四稅表中課稅所得	£900，—

房屋之折舊，並不准其扣除，現在其房屋假定為工廠者，則其每年折舊額應較普通房屋之折舊為大，自無問題，此種費用，業主可在第一稅表中毛利下扣減之，如仍以上例而言，則乙君之損益當如下：

帳面純益	£980
減第一稅表中毛利	100
第四稅表中課稅所得	£880

乙　君　營　業　帳

估定每年房租價值	£100	銷　貨	£1000
純　益	900		
	£1000		£1000

乙君財產收益帳

房屋修理費	£20	估定每年房租價值	£100
轉入損益賬之餘額	80		
	£100		£100

乙君損益賬

轉入資本賬之餘額	£980	本屆純益	£900
		估定每年房租價值之餘額	80
	£980		£980

事實上乙君在損益賬下可以要求扣除二十鎊修理費同時甲君如租屋係作工廠者，純利亦當爲八百八十鎊，蓋經租人必提高其房租，以彌補此二十鎊之修理費也。

（3）租稅扣除後所付費用之糾整　無論何種費用，凡在租稅扣除後所付者，皆當重行加入之，其估定之所得，係指付稅前之所得而言，費用負担時已享有救濟，如在付稅後所付費用更可要求扣除，則其救濟之獲得豈非重復者。從另一方面視，則商人營業莫不得自政府之保護，即曰政府之代理人員，亦無不可，故在商人營業而有剩餘時，則政府徵稅之範圍，非但包括其純利之一部，並應連其負担（Burden）之一部而有也。例如利息支付一

項，一般司會計者，往往如下列記錄（假使爲十鎊，每鎊納稅四先令六辨士：）

	鎊	先令	辨士		
利息	£ 7	15	0		
現金		£	7	15	0

少數人之記錄如下：

利息	£10	0	0		
現金		£	7	15	0
應付所得稅			2	5	0

按理而言，則第二法較爲完美，將來以現金付訖所得稅時，可以借入應付所得稅帳內，使之平衡，二法最大之不同點，卽在利息數額一項。前者轉入損益帳時，僅七鎊十五先令，而後者則記十鎊，損益帳上之費用除預付者外，均須以全額記入，無論其屬之淨額或毛額，關於此點更可舉例以明之。例如一有限公司，除地租一項年付租金十鎊（毛額）外，其餘並無開支，銷貨額達有一百鎊，如其記錄方法，採取第二種者，其損益計算書列左：

損益計算書

每年租金	£ 10	銷貨	£ 100
本屆純益	90		
	£ 100		£ 100

然在檢查員之計算下，其純益當如下：

本屆純益	£ 90
加每年租金	10
課稅所得總額	£ 100

該公司之應付所得稅帳記錄如下：

應付所得稅帳

現金付第四稅表所得稅		地租租金所得稅	
甲項所得£100每鎊		現金保留部份	£ 2 0 0
四先令六辨士	£ 22 10 0	餘額，課稅淨額	£ 25 5 0
	£ 22 10 0		£ 22 10 0

「附註」其純利既爲九十鎊，依四先令六辨士以課稅，當爲二十鎊五先令自無問題。

如採取第一法者，其損益帳如下：

損　益　帳

每年租金	£ 7 15 0	銷　貨	£100 0 0
本屆純益	£ 92 5 0		
	£100 0 0		£100 0 0

檢查員之計算

本屆純益	£ 92 5 0
加每年租金	7 5 0
課稅所得總額	£ 100 0 0

與第二法所計算出者並無不同。

（4）折舊損失之替代部份　稅法中允許業主之折舊，得在損益帳內轉消之，如修理費加上更新費或折舊，前已言之，在檢查員之計算下，此種費用，當予扣除，自無問題，惟業主有攤提特別折舊準備者，則檢查員自必加以糾正，而加入於其純利之內也其理由可分下列二點：

（子）稅法根本不許各業各提其特別折舊準備，以爲足以破壞折舊費用之劃一蓋各業各有其特別資產，如可各提特別折舊，將使折舊一項錯綜複雜漫無標準。故稅法中規定一般財產之應提折舊率，以計算其合法之折舊損失，如規定汽車可依其剩餘價值(Diminishing Value)年提折舊百分之二十(定率法並非直線法)，若業主方面對於折舊一項攤提較之法定爲低時檢查員以爲其自棄權利，不加糾正，反是如超過法定折舊率者，則非惟其純利卽因之減少，甚且其財產之價值，亦因之而不準確，檢查員自必加糾正。例如某甲購進汽車一輛價一千鎊，決定年提折舊百分之二十五，在第一年終卽將二百五十鎊之折舊損失轉入損益帳，其汽車之價值，遂由一千鎊而變爲七百五十鎊，在第二年底再提一百八十七鎊，作爲折舊損失，資產負債表中汽車價值遂祇五百六十二鎊，惟在檢查員之計算下，其價值當爲六百四十鎊計算如下：

汽車原價	£1000
第一年折舊損失 $\frac{20}{100}$ 率	200
第二年汽車價值	£ 800
第二年折舊損失 $\frac{20}{100}$ 率	160
第三年汽車價值	£ 640

是以某甲資產負債表中汽車價值實不準確。如事業所有之資產，其折舊率未可一併計算者，須按照資產性質並稅法規定，分別計算之。

（丑）稅法上予以折舊損失之扣除，已極優待，如資產更有特別之折舊，將使檢查員之計算為難，事實上納稅人往往將其損益帳上毛利呈報，然後由檢查員計算其純利焉。關於折舊一項應注意的幾點：

（1.）所謂每年折舊損失，係指會計年度而言，並非普通年度之每年折舊損失也。

（2.）凡購進資產，其在購進一年之折舊損失，不可扣除，惟其售出一年全年之折舊損失，可以扣除，例如某公司之會計年度自一月一日至十二月三十一日為一年，在一九三四年五月十五日購進資產，在一九三七年五月三十一日售出，其折舊損失可以扣除者，計三年，即自一九三四至一九三七年。

（3.）一九三二年財政法案提高折舊率百分之十，故此後計算折舊損失，當於原額中加十分之一，如原提百分之十者現當提高至百分之十一。

（4.）所謂資產現值，並非在會計年度開始時之價值，而指前一年度終資產之價值也。

折舊損失舉例　某公司於每年七月三十一日結帳一次，一九三三年七月三十一日之決算報告如下：

損益計算書

可以扣除費用總額	£ 4,000	銷貨收入	£ 10,000
折舊損失	200		
本屆純益	1,800		
	£10,000		£ 10,000

資產負債表

資本	£ 8000	機械	£ 1000
加;本屆純益	1800	減;折舊準備	200
			£ 800
		其他資產	5,000
	£ 5,800		£ 5,800

自一九三三年至一九三四年（指會計年度）一千三百鎊中有十分之一可以作爲折舊損失（法定折舊率較之該公司所定者爲低，故資產之價值遂如上表，）試問在一九三四年至一九三五年之計算當如何，則其解答爲

帳面純益	£1,800
加：折舊	200

一九三四至一九三五年之課稅所得			£2,000

惟在同年一百二十八鎊之折舊損失，可以在二千鎊純益中扣除之，故課稅所得之數額，實爲一千八百七十二鎊，至折舊損失一百二十八鎊，如下式算出：

資產實值　一九三三年至一九三四年			£1,300
減　一九三三年至一九三四年折舊損失£1300×10%		£ 130	
加	10%	13	
			143
資產實值　一九三四年至一九三五年			£1,157
一九三四年至一九三五年折舊損失£1157×10%		£ 116	
加	10%	£ 12	
該年可以扣除之折舊損失		£ 128	

以言陳舊(Obsolescence)乃指資產廢棄時，其殘值不能如預估之高者，此種現象，當然爲估計不確所致，歷年攤提折舊損失低於實在折舊數額，遂使資產之殘值，不能如預估之高，換言之，原價減殘值之數額，遂不能與歷年折舊額相同，在此種情形，納稅人可擇下列任何一法，要求扣除：

(1.)仍可作爲折舊損失要求扣除，如此則資產原價減殘值部份已完全爲歷年損益帳所衝消。

(2.)如資產更新者，則可將此種損失作爲陳舊損失要求扣除。上述二法以第二法自較合理，蓋第一法不過是一種過去糾正而已，不若第二法之清楚也。

如更新資產與原有資產相同者，此種陳舊損失，亦爲稅法所認可，設有一人原擬自造馬車，今決改築汽車，於是將其原有備築馬車門之機器，調換可造汽車門之機器，如以此而遭陳舊損失時，可以要求扣除，惟如決定將原築馬車門之機器調換普通門之機器，因而遭受損失時，則依法不可扣除，蓋此種調換，顯屬不同，而此種損失，亦僅可作爲資本支出耳。例如某公司於每年十二月十四日結帳一次，所有機器年扣折舊百分之十，在一九三四年至一九三五年折舊損失，依機器價值三千四百鎊中扣除百分之十，惟該年七月一日有一機器業已廢棄，出售得殘值十鎊，其原價爲六百鎊，現依帳上記載當值四百七十五鎊，該年十月三十一日重置一新機器價五百五十鎊，其陳舊損失，可以扣除者，當屬幾何？

「解答」

廢棄資產之價值1934—1935	£ 475
減：該年折舊損失 £48+(48×10%)	53
資產應有之價值	£ 422

資產售得之價值	10
陳舊損失總額	£ 412

此四百十二鎊之陳舊損失，可在一九三五年至一九三六年損益帳中要求扣除，

機器總值——1934—1935年	£3,400
減：折舊損失 £340+(340×10%)	374
	£3,026
減：廢棄機器價值	422
廢棄機器出售後之機器總值	£2,604
加：新機器價值	550
機器總值1935—1936年	£3,154
折舊損失——1935—1936：£315×(315×10%)	£ 347

上述種種計算方法，不過是普通一般的原則，未可視爲不變的根據，各國財政法案中，即對所得二字，並無一定定義，是可知第四稅表中所述種種亦未必即爲原有規定，不過一次解答，即作一次規定而已。例如某甲有汽車一輛，有時用於營業，有時兼作私用，其全部費用則在營業損益帳中要求扣除，在檢查員樹度考慮之後，遂將其全

部費用加以分析，屬於營業部份准予扣除，此外即加否認，此種解答，自極合理，於是下次遇有同樣情形，即以此解答作為根據焉。

縱上所述，僅及營業盈餘及自由職業之所得，至各種其他所得，如同時獲得時，則迄未言及，然在事實上，各種所得務須加以分析，而分別課稅，斷不可混為一體，尤其在發生逾額費用（Excess Charges）時，更為重要，即當一種費用大於財產所得時，其勞力所得之優待，如何限制，更須注意。計算各種所得之稅額時，須分下列三部：

（一）先計算其各種所得之應付稅總額，雖然此項工作並不重要，惟足以反證下列二步之是否正確；

（二）依據各稅表之規定，計算其各種所得之應付稅額；

（三）查閱納稅人應付所得稅帳，此項工作依然並不重要，惟藉此可以免查其他種種。

茲舉一例以說明之，設有甲商店之所得，不僅限於第四稅表中甲項所得，而並有其他稅表中所得，假定其損益帳上所示之純益為二千五百八十五鎊（扣除折舊損失之後），然實際上該商店有第一稅表中所得三百七十二鎊，第四稅表丙項所得（下另詳）五十鎊，更須負担一九三五年至一九三六年債券利息二百鎊，其計算之方式如下：

1. 各種所得之應付稅總額（1935——1936）

	商店	應除稅額	乙股東	丁股東
帳面純益	£2,585		£1,878	£ 707
第一稅表中所得	372		335	37
存款利息	50		45	5
	£3,007		£2,258	£ 749
減。利息支出	200	£45 0 0	180	20
課稅所得淨額	£2,837		£2,078	£ 729
減：勞力所得免稅額	£ 441		£ 300	£ 141
個人生活費用	340		170	170
子女教育金	100			100
	£ 881		£ 470	£ 411
	£1,926		£1,608	£ 318

A. 商店

£ 270每鎊一先令六辨士—— £ 20 5 0

£1,656每鎊四先令六辨士—— £ 372 12

£1,926 負稅額 £ 392 17 0

£ 437 17 0

B. 乙股東

		£	s	d
£ 135每鎊一先令六辨士——		£ 10	2	6
£1,173每鎊四先令六辨士——		£ 331	6	6
£1,608	實納稅額	£ 341	11	6

C. 子股東

	£	s	d
£ 135每鎊一先令六辨士——	£ 10	2	6
£ 183每鎊四先令六辨士——	£ 41	3	6
£ 318	£ 51	6	0

甲商店應納稅額　£ 392 17 ＋ £ 45 0 0 = £ 437 17 0

II. 各種所得之應付稅額

	商店		乙股東		子股東	
估定盈餘		£2,585		£1,878		£ 737
減：勞力所得免稅額	£ 441		£ 300		£ 141	
個人生活費用	340		170		170	
子女教育金	160				100	
		881		470		411
		£1,704		£1,408		£ 296

A. 商店

£ 270每鎊一先令六辨士——	£	20	5	0
£1,434每鎊四先令六辨士——	£	322	13	0
£1,704	£	312	18	0

B. 乙股東

£ 135每鎊一先令六辨士——	£	10	2	6
£1,273每鎊四先令六辨士——	£	286	8	6
£1,408	£	296	11	0

C. 子股東

£ 135每鎊一先令六辨士——	£	10	2	6
£ 161每鎊四先令六辨士——	£	36	4	6
£ 296	£	46	7	0

		商 店	乙股東	子股東
第四稅表甲項所得稅額		£ 342 19 0	£ 296 11 0	£ 46 7 0
第一稅表	£ 372每鎊四先令六辨士	83 14 0	35 7 6	8 6 6

第四稅表丙項所得 £ 50每鎊四先令六辨士		11	5	0		10	2	6		1	2	6
應付稅款總額	£	137	17	0	£	382	1	0	£	55	16	0
減：應扣稅額 £ 200每鎊四先令六辨士		45	0	0		40	10	0		4	10	0
應納稅淨額	£	392	17	0	£	341	11	0	£	51	6	0

III. 應付所得稅帳（各種所得應納稅額付訖之後）

第四稅表所得應付稅額以現金付訖	£	342	18	0	支付利息之扣除稅額					£	45	0	0
第一稅表所得應付稅額以現金付訖		83	14	0	餘額轉入乙子股東之往來帳：								
第四稅表丙項所得應付稅額以現金付訖		11	5	0	乙	£	341	11	0				
					子	£	51	6	0				
										£	392	17	0
	£	437	17	0						£	437	17	0

某種收益其確實收得之一年，每與前年營業帳絲毫無關，第四稅表中甲項所得，爲計算上便利計，不得不如上式計算，惟其他各種所得計算，較爲簡單，例如股息並不指前一年之所得而言，而係以確實收得之一年爲根據，同時其「應扣稅額」之一部，亦以確實付出一年爲根據焉；上表所示，若債券利息二百鎊在一九三五年一月三

十一日即經借入利息帳在一月一日即已付訖者亦不當在該年作爲應扣稅額之一部也。最後尙須注意者，卽無限公司之所得未必完全屬之公司，有時往往屬之股東者，其費用亦然，例如某公司股東年付其寓所房租若干鎊，其勞力所得之免稅，則在第四稅表甲乙兩項所得享受之，在此種情形之下，其免稅額遂不能十足享得，而必須扣除其租金若干鎊焉。卽退而言之，普通營業或自由職業，未必皆有盈餘，如在年終結帳時而有虧損者，納稅人可以與其他所得相抵消，聊以補其不敷，如並無其他所得者，則稅法當然不能更予扣除機會也。

從前稅法並不限制虧損之扣除年份，換言之卽採虧損歷年平均提攤方法逐年減除，直至消滅爲止，然自歷年平均提攤法廢止而後，此種損失僅予救濟而已。一九二六年財政法案第三十三節明文訂定虧損在六年之內可以要求扣除，例如某公司於每年十二月三十一日結帳一次，三年情形如下：

一九三二年——純益一千鎊

一九三三年——虧損一百鎊

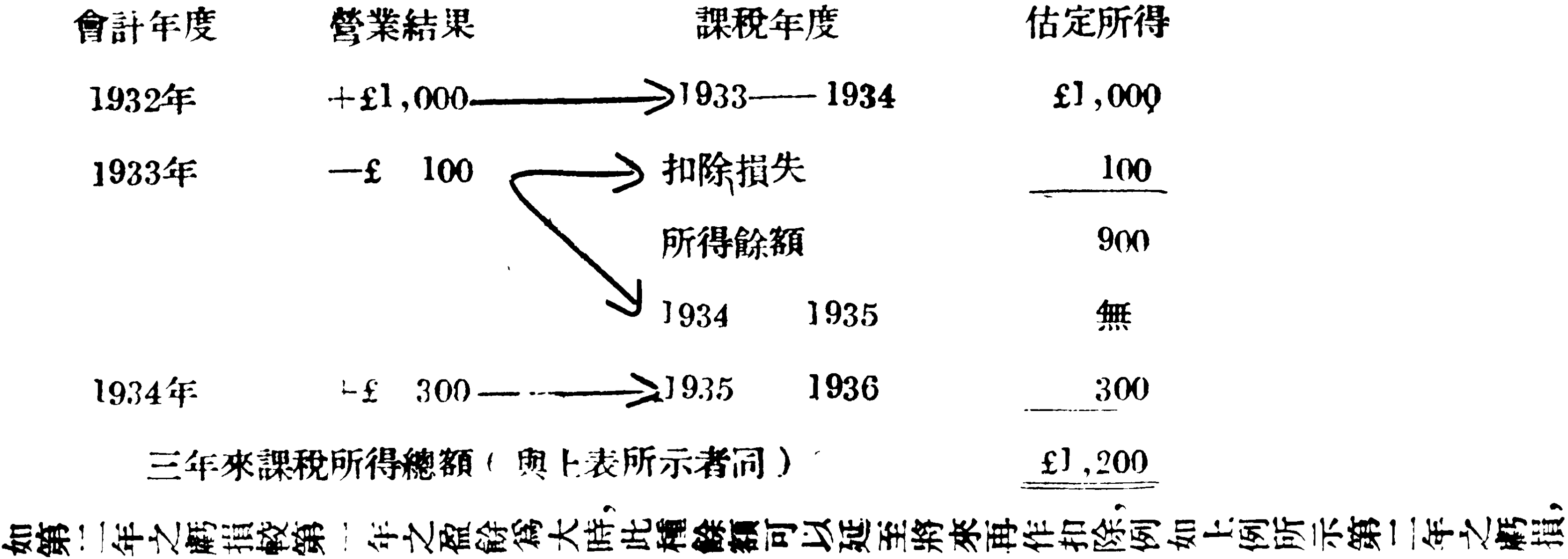
一九三四年——純益三百鎊

按第三十三節之規定，則第二年虧損一百鎊，當在第三年之盈餘內扣除之，故第三年之純利，實僅二百鎊，而非三百鎊。茲以圖表示之較爲明晰：

營業年度	營業結果	課稅（或估計）年度	估定所得
1932年	+£1,000	1933——1934	£1,000
1933年	— 100	1934——1935	無
1934年	+ 300	1935——1936　£300	
		減：上屆虧損　100	200
三年來課稅所得總額			£1,200

損失之扣除，有嚴格限止營業損失，可以在六年之內盈餘中轉消之，且規定其營業之性質與乎營業主人，皆不可稍有更改，否則即不准扣除，所謂營業主人係指公司而言，并非合夥人也，如合夥人而有虧損時，則由各合夥人分別作爲虧損要求扣除，而一公司之虧損，斷不能移作另一公司之虧損，而由另一公司要求扣除，事實上此種損失，在六年之中，或由於事業之出盤，或由於事業之清理，或由於業主之死亡，往往不能十足扣除。又查一九一八年所得稅條例第三十四節之規定，納稅人如有營業虧損時，可以在當年要求扣除，以代將來扣除，無論何種營業或自由職業，獨資企業或合夥企業，均適用此條規定，即使納稅人之所得在第二稅表下估計之者，亦可應用，其扣除之方法，即在某年而有虧損時，此種虧損可與該年任何所得相抵消，依普通情形而言，普通營業及自由職業者

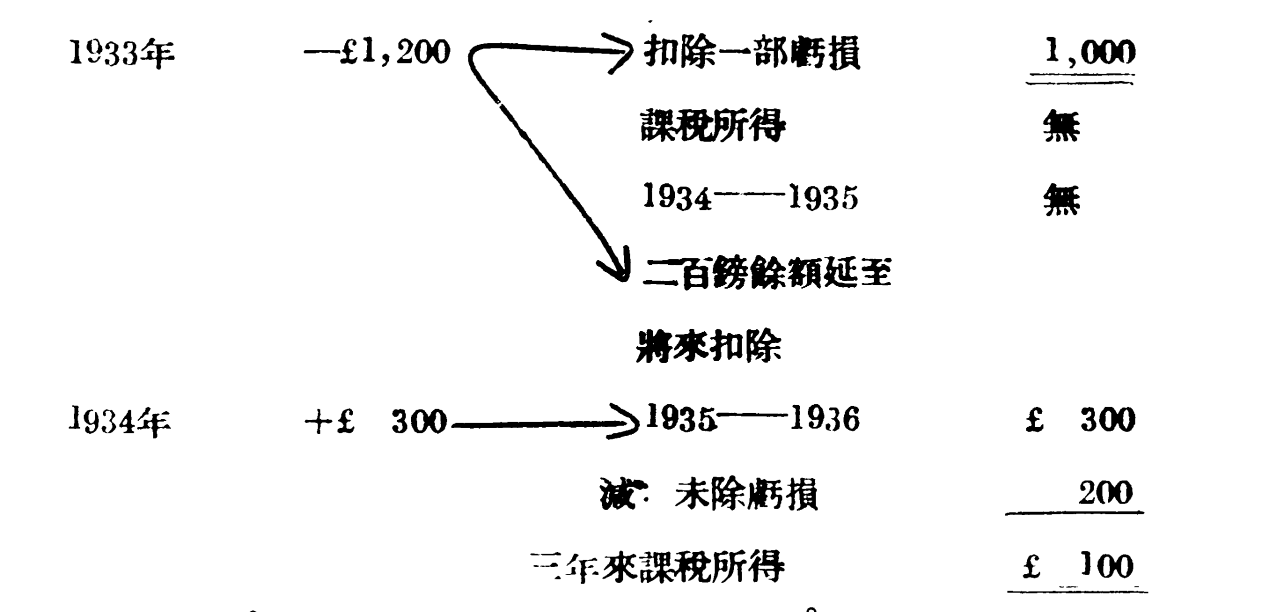
之所得，自以第四稅表甲項或乙項所得爲多（如前年之盈餘，）故此種虧損，往往與前年之盈餘中扣減焉。如仍以上例而言，納稅人若欲依照所得稅條例第三十四條之規定，而要求扣除者，則其結果必如下：



會計年度	營業結果	課稅年度		估定所得
1932年	+£1,000 →	1933 ——	1934	£1,000
1933年	—£ 100 →	扣除損失		100
		所得餘額		900
		1934	1935	無
1934年	+£ 300 →	1935	1936	300
三年來課稅所得總額（與上表所示者同）				£1,200

如第二年之虧損較第一年之盈餘爲大時，此種餘額可以延至將來再作扣除，例如上例所示第二年之虧損，如竟有一千二百鎊時，第一年所有盈餘一千鎊，均被扣除，尙差二百鎊可以在第三年盈餘中扣除之，其圖表情形如下：

會計年度	營業結果	課稅年度	估定所得
1923年	+£1000, →	1933 —— 1934	£1,000



總之此種虧損扣除，須俟內地稅收委員會作最後決定焉。是以納稅人如遇虧損時要求扣除，可自上述二法中任擇一種，有時往往不易決定，宜照財政法案第三十三節之規定歟，抑或依所得稅條例第三十四節而要求扣除，然事實上將來之營業結果誰能逆料，故當時決定實非易事。財政法案第三十三節扣除方法之缺點，可得述之者如左：

(一)將來營業之結果頗難預測，故俟何時可將全部虧損扣除，爲一極大問題。

(二)虧損之扣除，僅適於同性質之所得，終不若在任何所得下扣除者爲合理。

(三)虧損之第二年（在上例中為一九三四年至一九三五年）大多不能有所盈餘，故規定在六年之內可以扣除者，考其實不過五年耳。

第三十三節　扣除方法之優點　凡事有弊亦必有利，弊既如上述，茲分述其利如下：

(一)所得與虧損既規定必屬同性質者，方可扣除，故其所得稅稅率亦必相同無異，則遞延扣除之虧損亦須於同類所得中扣除之，使損虧之在將來，亦無從逃稅。

(二)採取此法更適於個人而有其他各種扣除時，茲示一例，可見一般。

某甲三年營業結果如下：

第一年——盈餘四百九十鎊——一九三二年六月卅日

第二年——虧損五百鎊——一九三三年六月卅日

第三年——盈餘一千鎊（估計）——一九三四年六月卅日

若某甲係一未婚者，試以二節所敍，同時加以比較，何者為優：

A. 第三十四節——	1933—1934	1933—1935	1935—1936
營業盈餘	£ 490	無	£1,000

減：損虧	490		餘額	10
課稅所得				£ 990
減：勞力所得免稅額		£ 198		
個人生活費用免稅額		100		298
				£ 692

£ 135每鎊一先令六辨士		£ 10 2 6	
£ 557每鎊四先令六辨士		125 6 6	
£ 692	（課稅所得淨額）	135 9 0	（總納稅額）

B. 第三十三節——	1933—1934	1934—1935	1935—1636
營業盈餘	£ 490	無	£1,000
減：虧損			500
課稅所得	£ 490		£ 500

與上列£990相同

勞力所得免稅額	£ 98		£ 100	
個人費用扣除	100	198	100	200
		£ 292		£ 300

£ 172每鎊二先令六辨士		£ 21	17	6	
£ 117每鎊五先令		29	5		
£ 292	（課稅所得淨額）	£ 21	5	6	應納稅額
£ 135每鎊十先令六辨士		£ 10	2	6	
£ 166每鎊四先令六辨士		£ 37	2	6	
£ 300	課稅所得淨額	£ 47	5	0	—應納稅額
依第三十四節演算總共應納稅額		£ 125	9	0	(£10—2—6+125—6—6)
依第三十三節演算總共應納稅額		£ 98	7	6	(£51—2—6+ 47—5—0)
由應用第三十三節演算而獲得部份		£ 37	1	6	

非尋常扣除之獲得(1933—1934):

個人方面 £100每鎊四先令六辨士	£	22	10	0
減免稅率方面 £175每鎊二先令		17	10	0
	£	40	0	0
減：由於稅率減低之損失：				
£117每鎊六辨士		2	18	6
	£	37	1	6

故在事實上當採何法，須加考慮，比較短長，然後方可應用，在有限公司而有虧損時，往往採取第三十四節之一法，其所以然者，良以其稅率有增無減，若上例所示，其附加稅之計算，自頗費分析。在下列二種情形之下，適於採用第三十四節之一法。

(一)當企業改組或清理之時；

(二)虧損而有繼續之趨勢者；

如遇一人而兼營各業者，則虧損之扣除，又有一新法，以計算焉。

第四稅表甲項與乙項所得之另一規定（條例第十三條）則謂一人而兼數業者（同屬第四稅表甲項所得，）可將其虧損部份，與他業之所得相抵，例如一人在同一年度對甲業獲利八百鎊，乙業損虧三百鎊，其課稅所

得逐祇五百鎊。

折舊與損虧之關係　事實上損虧並不由折舊而來，設例於左：

會計年度（十一月卅日）	營業結果	扣除折舊數額
1933	+£ 3,000	£ 300
1934	— 2,000	250
1935	+ 3,400	200

「解答」A. 如採取第二十三節之方法者

會計年度	營業結果	課稅年度	估定所得	
1933	+£ 3,000 ——>	1934——1935	£ 3,000	
		減：折舊	300	
				£ 2,700
1934	— £2,000 ——>	1935——1936	無	
	（£2,000+£250延至下期一併扣除）			
1935	+ £3,400 ——>	1936——1937	£ 3,400	

減：上屆虧損	2,000	
	1,400	
減：兩年折舊	450	
		950
三年課稅所得淨額		£ 3,650

B.　如採取第二十四節之方法者

會計年度	營業結果	課稅年度	估定所得	
1933	+£ 3,000 ⟶	1934——1935	£ 3,000	
		減：折舊	300	
			2,700	
		減：1934年之虧損	2,000	
		估定所得		700
1934	—£2,000 ⟶	1935——1936	無	
		（£250折舊損失延至下期一併扣除）		
1935	×£3,400 ⟶	1936——1937	£3400	

減：兩年折舊	2,950
三年來課稅所得淨額	£3,650

營業虧損轉嫁於新創設之有限公司　上述第三十三節之規定，係由一九二七年之財政法案第二十九條演進而來，當後法尚未頒行如企業遇有虧損轉嫁於新創設之有限公司者，則遭受虧損之業主，不得要求扣除，是以如該業主得有該公司之股票而為股東時，則此種規定實不合理，例如業主雖將其企業出售而實際上仍得有該公司之權利者，則按理而言其原有虧損，自可與該公司日後所獲之所得相抵，惟須出於下列各情形之一者方可，

（一）原來業主必須將其全部營業售與該公司而得股票者；

（二）出售企業所得之股票，必須為原有業主所保留，而該公司亦必須繼續其營業；

（三）虧損部份可與將來之所得相抵，惟此種所得必須得自公司者方可，如直接收到之薪金，尚不能彌補其原有損虧者，則可與公司給予之股息相抵。

茲舉一例以說明之，在一九三五年三月三十一日，某企業將其全部營業售與一有限公司，於是該業主遂握有該公司之股票而為該公司之董事焉，月得薪金五十鎊，惟在當時該企業有損虧一千八百鎊，同時在一九三五

至一九三七兩年內該業主年獲所得如下:

董事薪金	£ 600
股息	400
	£1,000

在第一年該業主先將其原有虧損衝消一千鎊,其餘額八百鎊在第二年衝消之,再加勞力所得之免稅額,依上例而言,在第二年底該業主尙無課稅所得可言。

股東間損益不同之處置　事實上往往有合夥企業營業之結果爲盈餘,而股東之私人有虧損者,例如合夥原有盈餘尙不足作股東薪金之分派者,如遇此種情形,則虧損不可扣除;又如某合夥商店有甲乙二股東,甲股東年得薪金六百鎊,某年該商店之純利僅有二百鎊,則股東間之分配如下:

股東	薪金	餘額	實計
甲	£ 600	—£ 200	£ 400
乙		— 200	—£ 200
	£ 600	—£ 400	—£ 200

故乙股東對於此種損虧不可要求扣除。

新營業與新職業　估計營業盈餘，當依其前年度之損益爲根據，已如上述，惟事實上，既有新事業之開展，亦有舊事業之停閉，故此種根據，未必盡可採用，茲設例於左：

(一)新事業第一年課稅所得之多少，實卽其在該年確實獲得盈餘之數額，然而往往有並無損益帳以記其確實盈餘考，例如其營業尙未至結帳時期，而其所得至估計時日者，則其所得之估計，惟有藉其以往情形用比例方法求得其每月之所得矣。

(二)新事業第二年課稅所得之數額，可以第一年營業盈餘爲根據，如業主以爲有估計該年所得之必要者，則上述比例方法又屬必需。

(三)新事業第三年及以後每年課稅所得之數額，可以其最近一年之純利爲根據，如須確計該年之所得者，則不妨利用比例法。

簡言之：新事業之課稅所得，實卽其確實獲得之純益，此係指第一年而言，而以後則業主有選擇之自由，如一經選定，則以後每年均依此法以計算，不可隨意更改，在第二年底業主必須決定估計之方法，如業主在第三年尙未決定以後估計之方法者，則以後如何估計，業主完全喪失選擇權利，而唯內地稅收委員會之意見是從焉。如業主發現其第二年之確實盈餘可較第一年爲高時，則業主寧願放棄其選擇權利，以冀逃稅目的，在內地稅收委員會方面，如遇此種情形，無論其是否由於盈餘增加或減少而發生，自以確實之所得估計之爲宜也。例如某企業於

一九三三年一月一日起開始營業，每年至十二月三十一日止之營業結果如下：

一九三三年——盈餘一百鎊

一九三四年——盈餘五百鎊

一九三五年——盈餘八百鎊

在第一年四月六日估計其所得當爲二十五鎊（一百鎊中四分之一）。第二年（一九三三至一九三四年）如依上年盈餘爲根據，則當爲一百鎊，惟如納稅人欲依該年確實所得爲估計之標準者，則所得當爲二百鎊（一百鎊中四分之三，五百鎊中四分之一，即七十五鎊加一百二十五鎊）第三年（一九三四至一九三五年）間該業所得之估計標準，業已確定，如以上年之盈餘作估計之標準者，則即一九三三年之盈餘一百鎊，惟如依確實之所得爲估計者，當爲五百七十五鎊，（五百鎊中四分之三加八百鎊中四分之一，即三百七十五鎊加二百鎊）當然在納稅人方面，必不選擇此法也。而其第四年（一九三五至一九三六年）估計標準，當然確定爲五百鎊焉；茲作演算式如下：

第一年1932——1933實得盈餘（1/4×£100）	£ 25
第二年1933——1934第一年全年盈餘（一九三三年）	£ 100
實得盈餘£75＋125	£ 200

第三年1934——1935尋常根據		£ 100
實得盈餘£375＋200	3 575	
	£ 775	£ 200
第四年1935——1936尋常根據		£ 500

企業之停頓　新事業之所得當如何課稅，納稅人在初有選擇之權，已如上述，如企業一旦停頓，內地稅收委員會規定課稅如下：

(一)其停頓一年之課稅所得，依最後一年確實盈餘爲根據；

(二)依停頓前二年之所得，卽尋常根據作標準；

事實上當採何種根據頗生問題，納稅人可以故意停頓其營業以冀逃免最後一年之賦稅，例如納稅人在停頓前一二年惡意的抑低本公司股票之價値，以冀最後逃稅，惟此種舞弊決難持久，在短時期內股票必現其本來價値，內地稅收委員會方面既發現此種情形，非惟原付稅額須一次補足，並須征收罰稅以懲效尤，於是納稅人反須多付賦稅，爲例如某企業於一九三五年十二月三十一日停止其營業，其最近三年營業之結果如下：

一九三五年　盈餘一千鎊

一九三四年　盈餘二千鎊

一九三三年　　盈餘三千鎊

「解答」

停頓前一年	1935—1936年　實得盈餘1935年4月5日至該年十二月三十一日3/4×£1,000	£ 750
	如依尋常根據當爲£2,000	
停頓前二年	1934——1935年依尋常根據	£3,000

實得盈餘：3/4×2,000+1/4×1,000=£1,500+250 = £1,750

實得盈餘既較尋常根據者爲少，自與稅法不利，故稅法不改其估計標準。

(一)部份業主之更換　當企業一部份業主更換時估計所得多採下列二法：

(甲)如一部份業主之更換企業方面並不通知內地稅收委員會要求改換其估計所得之標準者，則內地稅收委員會方面以爲企業並未更改，依然採取前法作爲根據，例如甲乙丙三人組有甲乙丙商店，甲在一九三三年十二月三十一日退股，最近數年之盈餘如下：

1931年12月31日	£1,600
1932年12月31日	1,200

1933年12日31月	600	
1934年12月31日	400	
1935年12月31日	900	
1936年12月31日	1,400	

以該商店最近二年盈餘作估計標準：

1933——1934	尋常根據1932年之盈餘£1,200，自四月六日至十二月三十一日(1932)3/4×1,200	£ 900
1932——1933	尋常根據	1,600
		£2,500

新商店三年盈餘：

第一年1933——1934 1/4×£1,200	£ 300
第二年1934——1935尋常根據	600
第三年1935——1936尋常根據	900
	£1,300

(乙)如一部份業主之更換，企業方面當即通知內地稅收委員會，則會方以爲原有商店業已結束，其繼續營業之商店完全以新商店目之，此種通知在十二月之內爲之，並須由各股東或法定代表之簽字焉。仍以上例言，如通知內地稅收委員會者，其解答如下：

舊商店：

停頓前一年1933——1934(1933年12月31日止)實得盈餘3/4×600	£ 450
停頓前二年其實得盈餘既較£1,600爲低，故稅法不予更改根據	1,600
	£ 2050

新商店：

第一年1933——1934實得盈餘1/5×400	£ 100
第二年1934——1935實得盈餘(較高)	400
第三年1935——1936尋常根據	400
	£ 900

依上例而言，則一部份業主之更換，通知內地稅收委員會，無論與舊商店或新商店均有利益，如並不通知該會，估計所得之根據，自不更改，已如上述，其盈餘之分配，股東間確已與前不同也。

不規則會計年度所得之估計　會計紀錄之方法雖有一般原則，然會計年度並未嚴格規定，是以企業之會

計年度如不規則時，內地稅收委員會方面以任何十二個月計算其所得焉。即自營業開始至估計所得止，該期間盈餘即作該年所得，其上期所得亦可以同樣方法計算之。例如某甲在每年十二月三十一日結帳，然在一九三五年之三月三十一日卽欲估計其所得，假定其營業盈餘如下：

一九三四年十二月三十一日——盈餘一千鎊

一九三六年三月卅一日共十五月——盈餘二千鎊

「解答」

1935—1936	尋常根據	£ 1,000
1936—1937	4/5×2000	1,600

上列解答係提議性質，如係納稅人會之計算當如下：

1935—1936	3/4×1000	£ 750
1936—1937	1/5×2000	400
		£1,150

第二節　未在稅源征稅之無定數利息之所得

第四稅表丙項之所得包括下列諸種：

(一)戰時公債之利息；

(二)票據貼現之所得；

(三)銀行存款之利息；

(四)販牛商及銷售牛奶之盈餘，此種所得，通常在第二稅表下估計之，惟稅務當局之意見，多以爲須在第四稅表內項所得下估計之。考上述諸類所得自以一三兩項最爲重要，其估計標準如下：

(一)通常年度　如於新企業或停頓企業之所得並無問題時，則所得之估計，可以其前年所得爲標準，例如一九三四年四月六日起至翌年四月五日止某甲獲得免稅利息所得一百鎊，此一百鎊卽爲某甲該年之丙項所得。

(二)新所得發生時其估計標準如下

會計年度	估計標準
第一年	實得所得
第二年	實得所得
第三年	尋常根據（前年之實得所得或該年實得所得由納稅人選擇之）

以後估計卽可採尋常根據，如新所得確在四月六日所發現者，檢査員可以前一年全年所得作估計標準，其

式應改如下：

會計年度	估計標準
第一年	實得所得
第二年	尋常根據（前年之確實所得或該年確實所得由納稅人選擇之）

新所得隨時有發生可能，以戰時公債利息而言，全年所得當結至四月六日止，惟仍有一部份利息所得，不在四月六日前派得者，例如某人原有戰時公債一千鎊，後添購五百鎊，則以後五百鎊利息所得即曰新所得。又如一九三五年一月一日某甲向某銀行開立定期存款一千鎊，年息四釐，於每年一月一日及七月一日各付息一次，自一九三五年至一九三八年共計丙項所得若干？

「解答」

1935—1936	實收利息	£1,000×4%	£ 40
1936—1937	尋常根據		£ 40
1937—1938	尋常根據		£ 40

第三節　國外證券之所得

凡國外證券之所得，則屬丁項所得稅法對「國外」與「證券」諸詞，均有明文解釋，所謂「國外」係指各地並不直屬不列顛統轄者，如海峽島嶼（Channal Island）等所謂「證券」並不包括各地股票屬於投資放款，如信用放款或抵押放款，至各地股息之所得，則在戊項所得中，

此類所得之估計標準，大致與丙項所得相同，換言之依持分人前年之確實所得作為征稅根據，是以唯一問題，即在實收所得與應收所得，如不相同時，當依何者為根據。例如某甲放款與比利時人，年得利息一百鎊，某年該比利時人僅匯寄八十鎊，則該年所得為一百鎊，抑為八十鎊，關於此點，稅法原依大多數放款之成例，比利時人之利息所得作根據，惟有時則依確實收得者為標準，按英國所得稅法規定，凡住居英帝國者，均負賦稅義務，須知住居者有時既非國民，亦非久居者（Domicle）凡居住英帝國作為永久居址，雖有時離開，然短時期內即須回居者均屬之，）設一人生於法國，且久居於法國，則該自屬法國之國民，且為法國之久居者，如有時亦住英帝國者，無論如何，亦負英帝國所得稅之義務，惟如英國之國民，居住國外者，仍不可不負賦稅之責，故在法律之立場視之，一人而居有二個國籍，絕不足奇，於是遂負兩國賦稅矣。如納稅人完全脫離英國關係，當然即不再負賦稅義務（除非仍有所得得自英國者，）如納稅人脫離英國僅為一時旅行者，仍不可免其賦稅之責，故在事實上欲明白分別，有時頗感困難，各國法律，亦無一定可循之定律，唯一方法，當斟酌情形，然後可決。

（一）卜居英國，然並非居留英帝國者，如外籍雇役；

(二)現住國外，然實為居留英帝國者；

稅法為便於解決困難起見，乃立法二條，其一專致於一般居民，其一則專致前述種種所以補萬一也。

第四節　國外財產之所得

其他國外所得不屬上述證券者，皆曰戊項所得，指國外財產之所得，如

(一)房租股息利息等；

(二)營業盈餘及其他收入；

其第一種所得與丁項所得極相類似，而其估計之方法，亦毫無分別，依前年確實之收益，作為估計根據，第二種所得較之第一種估計較為困難，其營業盈餘之多少，概以匯款實收者作估計標準。

第五節　其他所得

凡各種奇特收益，無論屬諸何種所得，均不適宜者，皆屬本類，稱曰己項其他所得，例如代發股票所收之佣金(專營此業者在外)及出租房屋(連傢具在內)之租金等，其收得租金係毛利，尚須扣除賦稅修理費及折舊等。此種所得應採何種根據以估計之，均由內地稅收委員會決定之，多依其確實所得作標準，其損失可以要求扣

除，惟僅可與其他所得相衝消。

第四稅表所得估計之標準，彙述如下，藉便記憶。

類別	所得來源	估計標準
甲	營利事業	前年之確實盈餘
乙	自由職業	前年之確實所得
丙	利息貼現息等	前年之確實數額
丁	國外證券之所得，則依確收匯款之數額標準	通常以前年之確收所得爲根據，惟有時並非久居英國者及現非居住英國者
戊	其他國外所得	
	1.投資股票及地產之所得——與丁項同	
	2.其他各項國外所得	前年實收數額
己	屬之其他稅表不適者	納稅會決定之通常以實收作根據

第十一章　薪給所得稅

第一節　所得估計之原則

凡薪給之所得，指公務員，教會公共機關工商業等職工之薪給年金，董事費等，皆列入第五稅表下估計課稅，其所課之稅，卽曰薪給所得稅。是類所得課稅之估計，約有三法，述之於左：

(一)每年薪給所得一般估計之原則　一九二八年度之前薪給所得估計之標準，卽以納稅人該年實收之所得計算事實上實收所得之數額，在十二個月之中，無時無刻無不有發生變化之可能，卽納稅人有時亦難確知，一旦證實當時之估計有誤，則糾正修改，將不勝其細煩，手續方面亦太嫌不便，稅法爲便利計，乃於一九二八年度始，卽以納稅人在估計時前年之所得，作本年度課稅之標準，如此則一九三四年至一九三五年之所得，卽以納稅人在一九三三年四月六日始至一九三四年四月五日止之所得爲課稅之標準，例如某納稅人在一九三三年十二月三十一日其所得爲六百鎊，如以全年計算，其所得當爲八百鎊，如估計其在一九三四年至一九三五年之所得，當爲六百五十鎊，卽一九三三年六百鎊中四分之三(四百五十鎊)加一九三四年八百鎊中四分之一(二百鎊)是也。

(二)每年薪給所得新增部份估計之原則　第一年薪給所得或半途新增部份之所得，未必恰合估計年度，是以此種所得之估計標準，是不得再以前年之實收所得爲根據焉，稅法所規定者如下：

(甲)第一年所得,依該年實收所得爲根據;

(乙)第二年所得依該年實收所得爲根據;

(丙)第三年所得依一般原則爲根據,即以第二年實收之所得作課稅之標準,(然納稅人可以要求仍以第二年之實收所得爲根據。)

故依普通情形而言一般估計之原則,自可應用,上述所得之新增部份,如恰在四月六日增加或發生者,則其估計標準與上述又稍不同,蓋其第一年之所得恰合會計年度之計算,故第一年之實收所得,即可作第二年課稅之標準,其計算又當如下焉:

(甲)第一年所得,依該年實收所得爲根據;

(乙)第二年所得,依第一年之實收所得爲根據。

「例一」某甲在一九三四年七月一日始入某公司服務,年薪六百鎊,自一九三六年一月一日年加薪給一百鎊。

1934—1935 依該年實收所得爲根據:

自 1934年7月1日至1935年5月5日

約佔全年三季故其實收所得爲3/4 £600　　£450

1935--1936 依該年至12月31日止之實收所得爲根據：原定年薪£600

加薪£100總計爲£700故其實收所得爲3/4×£600加4/1×£700

卽£450 加 175 　　£ 625 — —

1936--1737 依一般估計之原則卽依1935--36年度之實收所得爲根據：£625

或以該年之實收所得爲根據 　　£700

依上例而言，納稅人在一九三六年至一九三七年之所得，自不願以其該年之實收所得作課稅之標準，而自該年之後，則其一般估計之標準，卽自六百二十五鎊而增爲七百鎊。

「例二」某乙在一九三三年四月六日始入某工廠辦公，其初年薪五百鎊，惟自一九三四年十月一日始減爲四百鎊：

1933—34實收所得爲根據 　　£500 — —

1934—35一般估計之標準依前年之實收所得爲根據 　　£500

該年實收所得其初半年爲£500其後半年爲£400故(1/2×500)加

(1/2×400)——£250加£200 　　£450

在此例中，納稅人在一九三四年至一九三五年之所得，當以該年之實收所得爲課稅之標準，而自該年之後，

則一般估計之標準，即自四百五十鎊而減為四百鎊。

（三）每年薪給所得半途中止估計之標準　納稅人或因死亡，或以其他原因，所得半途中止者，估計標準，當如下式：

（甲）中止年依該年實收所得為標準（當然所得半途中止，納稅人之估計，有加以糾正之必要；）

（乙）中止前　年，依一般估計之標準，或依內地稅收委員會之規定，以該年實收所得為根據。

某甲在一九三四年十月五日死亡，當時某甲年薪為一千二百鎊，然死亡前一年，即一九三三年十二月三十一日之前，其年薪尚祇八百鎊，

1934—35依該年實收所得為標準：自1934年10月至1935年4月恰

合半年1/2×£1200　　£600

1933—34依一般估計之標準即以其前年之實收所得為根據　£800

或依該年之實收所得(3/4×£800)加(1/4×£1200)

——£600＋£300　　£900

其課稅當以九百鎊為標準也。

第二節　費用之扣除

所得之課稅標準，其估定方法，已如上述，而所得數額之決定，有時往往有發生糾紛之可能，蓋納稅人之實收所得，頗多有少於其應收之所得者，此猶普通營業毛利與營業純益之分別也。故在計算所得數額之時，檢查員對於納稅人之費用，須予扣除，須得其實收之所得，然事實上檢查員於此頗不耐難煩，依稅法明文規定，應予扣除焉。

稅法上應予扣除之費用，範圍極爲狹小，必須與納稅人之工作有密切之關係，或非此不能獲得所得者，始准予扣除之，如此類費用發生於其工作之前者，又不得在此類工作薪給下扣除之，納稅人每日車資，依法不得扣除，然商賈（Trader）在進行工作之時或正擬進行工作之時，其旅費如火車票船資及其他一切費用等，依法可以扣除，納稅人如兼作兩種工作，不得將甲種工作之費用，在乙種工作所得中要求扣除，又如納稅人以本身工作關係，購買專門參考書籍，以謀工作之順利者，此類費用，亦不得要求扣除。

有時納稅人之所得，一部份屬之固定之薪給，一部份屬之額外不定之收入，則其所得之計算，又多困難矣，事實上對於此類所得無法加以一般條例以規定之，各須斟酌情形分別待遇，如賽球員之收得禮物，往往極多，是類所得，依法不加估計，反之，如球員自甲會轉至乙會臨別之時，甲會予以額外津貼，以作歷年之酬勞者，則視同其所得之一部，照常課稅焉，雖然納稅人額外不定之收入，大多不屬現金，然依理論言，當視爲納稅人之實收所得之一部，蓋此類所得與現金所得並無不同，惟在稅法上，多不加以估計，但如納稅人服務之報酬，一部份屬之現金，一部份屬之免費租屋者，則後者可以估計其年值，與現金無異，照常課稅，再如雇主往往與職員訂立合同，職員之薪給

毋用納稅，由雇主代爲付訖，如有限公司之董事，最多此例，則其實收所得當爲其薪給之數額加上公司代繳之稅額，在此類合同之下，如欲計算其所得之確額，可以『X』代表代付稅額，則『X』卽等於每鎊中四先令六辨士，追後一般估計之標準既經決定，手續方面可以簡便不少，應納稅額卽以其前年之實收所得爲標準可也。

第二節　牧師之所得

凡牧師之所得皆曰勞力所得，其純所得由總所得中扣除下列各項而來：

(一)扣除爲獲取所得因而支付之各項費用。

(二)其勞力所得中可以扣除五分之一，惟其最高額不得超過五百鎊。

(三)個人（或已婚人）與家屬之減免。

(四)其所得中第一個一百三十五鎊，依一先令六辨士計，餘以四先令六辨士計。

(五)合法之壽險保費應予救濟。

(六)在所得中已享救濟，如勞力所得中教會補助金與財產所得中戰時公債之利息，皆未曾扣稅。

牧師之教堂用地(G lobe)依第二稅表估計其所得，如牧師用作農業者，則依該地之年值作課稅之標準；如用作其他目的者，則依該土地三分之一之年值爲課稅之根據；如出租與他人者，則賦稅由租戶負担，而不可要求

扣除之救濟。

牧師居屋所得之商榷　英格蘭教會之牧師，及蘇格蘭教會之牧師，其教區長之住宅，牧師之居屋等，依法皆視為牧師勞力所得之一部，此類所得當然依第一稅表之規定課稅，如教會給予牧師之居屋，僅為一種津貼性質者，則依年值課稅，未免欠公，是以現行稅法，即予牧師以選擇之便利，牧師可在每年九月之前通知稅務當局，如選定將此類所得不作為其勞力所得之一部者，則賦稅由財產信託人負担，反之，如選定作為其勞力所得之一部者，則或得全部免稅，或竟全部以四先令六辨士計稅，此全由當時情形而定，未可一概而論，然依法而言，則牧師居屋之年值，當視同其勞力所得之一部為愈，惟按諸實際，則（一）牧師之居屋受財產信託人之控制；（二）牧師之居屋，有立即終止居住之可能；（三）其居住，亦為強迫性質；（四）並無出租之權利，故稅法予牧師以選擇之自由焉。

英格蘭教會之牧師　中央財政委員會(Central Board of Finance)對於備忘錄免費贈與各牧師，此種表格，隨時修改，以適合時代性，其一填納稅人及其妻室之所得，其一則填各項扣除，填就之後，送交當地檢查員，由檢查員加以整理，然後決定納稅人之應納稅額，應除費用，及應享之減免救濟等。

英格蘭教會之牧師　　.38EC式

第一號　所得之名稱	數額
一般所得	
1.宗教委員會之餽贈	
2.宗教委員會之股息及利息	
3.宗教委員會之其他收益	
4.直接得自銀行或公司之股息及利息	
5.復活節及其他禮物	
6.袈裟費	
7.座席租	
8.居屋之年值（第一稅表下之淨額）	
9.土地之年值	
10.其他	
共計	

要求扣除各費亦須各冠適當名稱與下表(第七十二號)所列相同

其他所得:

其他職業之所得

財產之所得

釆地或其他土地之所得

股息,利息,年金及其他國內國外證券之所得未曾列入者

1.英帝國所得稅在取得之前已被扣除者(分門別類)

2.英帝國所得稅並未付訖者(分門別類)

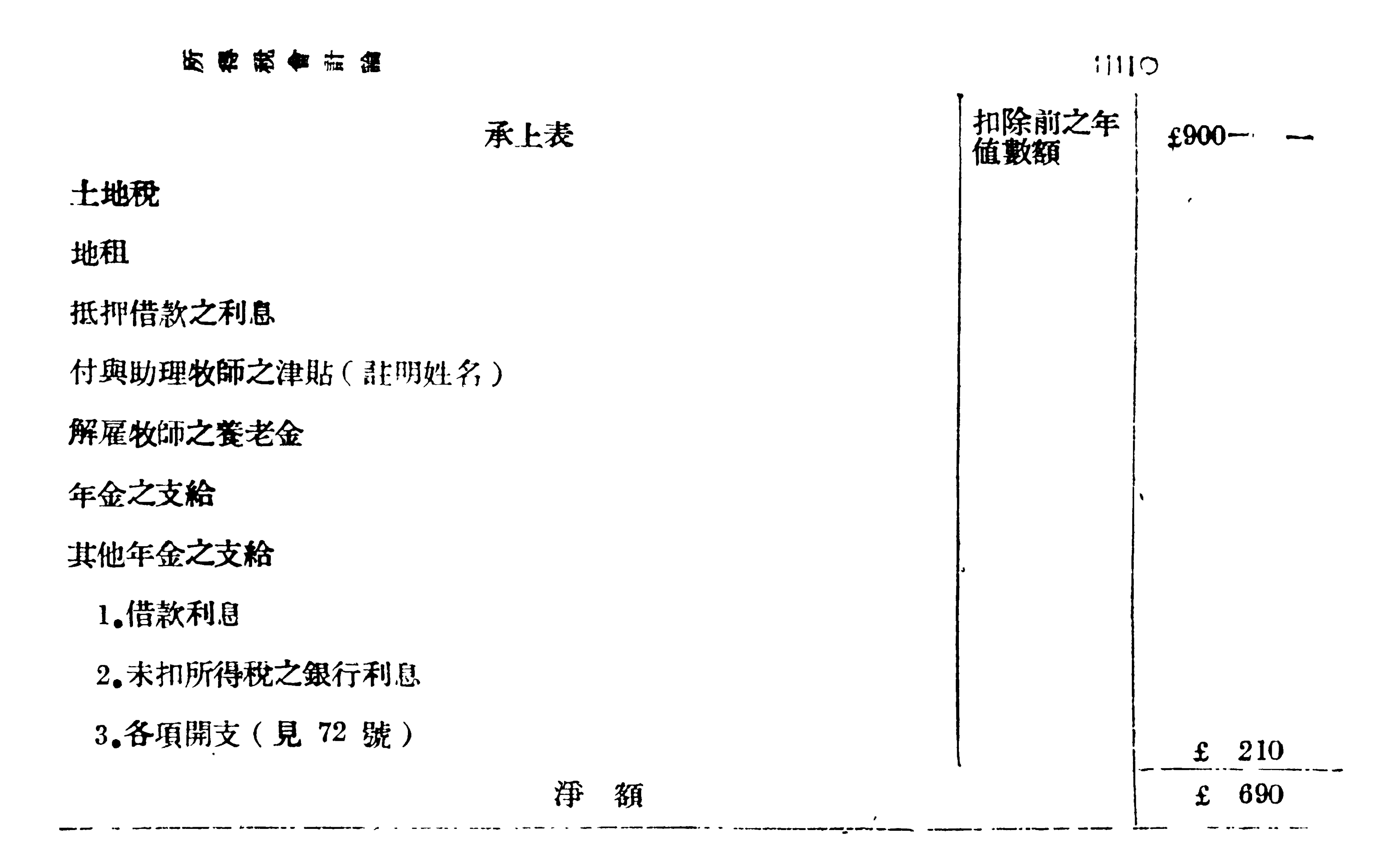
妻室之所得:

1.取得之前已被扣除所得稅者 } (分門別類)

2.取得之前未被扣除所得稅者 }

	數額
合計	£900 — —

第二號 扣除各項目



承上表	扣除前之年值數額	£900—	—
土地稅			
地租			
抵押借款之利息			
付與助理牧師之津貼（註明姓名）			
解雇牧師之養老金			
年金之支給			
其他年金之支給			
1.借款利息			
2.未扣所得稅之銀行利息			
3.各項開支（見 72 號）		£ 210	
淨　額		£ 690	

蘇格蘭教會之牧師　所得明細表中除一般所得各項稍有不同外，餘均相仿。

教會牧師可以要求扣除各項　　第七十二號

費用項目	數額
1.所得收取費	
2.交際費（如不由牧師支付或支付之後不償還者不可扣除）	
3.爲宗教目的所支付之旅行費有時可以包括火車票船資及其他一切車馬費並合理之保險費	
4.管理教會設備之各費如無特殊情形年予扣除 £20	
5.車輛之更新費及修理費並摩托車年予修理費 £3車輛折舊現亦可要求扣除	
6.教堂中講壇之供給物在例假日或牧師缺席之時者可以要求扣除否則不可	
7.職務上關係之房屋年值中八分之一可以扣除無論房租是否由牧師負担或該屋原由其本人或妻室居住	
8.財產稅及其他賦稅應負担部份給予扣除	
9.電力衞生人役及其他日常費用之應負担部份關於此點當視情形而定依普通情	

形總額中三分之一扣除以最合理而且此種費用並非專屬現金人役費用如非以現金作工資者至少須二倍之現金工資

10。宗教會令使遷移因而支付之搬運費

11。上教堂講壇時應着禮服等

12。神學書籍及牧師書籍之更新

13。倒帳損失事實上此類損失多根據去年所不能收歸之確數

14。采地租金之損失

15。宗教上所需之文具費在紙價便宜時予以 £7/10之扣除現在紙價既漲予以 £12

16。打字機

17。規程費

18。郵資,電報及電話在此類費用予以 £5現以增至 £10

納稅人不得將上述各項開支,混合呈報,使檢查員難於分析,而喪失要求扣除之權利,故牧師對於開支帳目,如不逐條說明無異不備帳目,蓋綜如檢查員之意,當然數年帳目之記錄,可作一種強有力之根據。

英格蘭教會牧師之第二號扣除各項目中，付與助理牧師之津貼，依法予以扣除，然蘇格蘭牧師對於津貼助理之開支，不予扣除，增加薪給之開支，亦難予照准。

關於此類所得稅須時時加以調整，不必候至四月五日始加整理，須知要求退稅一年可有兩次，故已得救濟部份必自（一）某類所得未曾計稅（二）某類所得之計稅較標準稅率為低；（三）由於扣除之減輕賦稅，如土地稅抵押借款及其他借款之利息等。

蘇格蘭依財部舊例，對於牧師之用地及居屋等，給予其個人救濟，與之相抵，故實際上牧師對於該類所得毋用納稅，惟如是類賦稅由其他組織（如Kirk Session）為之代付者，則其個人救濟，可在他類所得中減免之。

第四節　週薪所得納稅之救濟

凡納稅人係每週發薪之工人，其工資額及工資率時有變更，是以估計其所得，以每半年為標準，個人之平均所得，每半年超過一百二十五鎊及夫婦二人之平均所得每半年超過二百十二鎊十先令者，均得分二期納稅，第一次在十月五日，第二次在四月五日，此類所得全依其工資之實額為根據，如供給住宿水火房貼及額外報酬病亡酬金等，皆不在估計之例，凡其稅額超過六先令者，得向稅務當局索取表格以郵票付稅，如所付稅額不及六先令者，則付稅必用現金，且是類所得多本納稅人之呈報為根據，而納稅人亦僅限於勞力者，書記，打字員，打樣人等

均不在內，此類工人對於一般減免有同等享受之權利，如家事管理人子女教育金等，與其他納稅人並無不同，同時工會會費等亦得要求扣除，其他如工具零件及類似之開支等，均可扣除，關於此點，由工會及內地稅收委員會迭次會議決定之，惟非精工（Skilled workers），其工作既無用是類工具，自不得要求扣除。

「例一」——所得以半年計

煤氣工人—未婚

一九三五年四月五日至十月五日止半年所得		£144 — —
扣除各項開支（每年八鎊）		4 — —
		£140 — —
勞力所得救濟1/5×144	28	
個人之減免	50	78 — —
課稅所得淨額		£ 68 — —
£68依每鎊一先令六辨士計	£ 143—13—	
扣除：每年壽險費十鎊（半年當爲五）以二先三辨士計	11—3	
應納稅額	4—1—9	

「例二」

石匠—已婚

一九三五年十月五日至一九三六年四月五日止半年所得		£240	
扣除：各項開支（每年八鎊）		£ 4	£236 — —
五釐戰時公債£400未扣稅			10 — —
半年所得總額			£246 — —
扣除：勞力所得救濟1/5236	£47 4—		
已婚人救濟	85— —		
子女二人之減免	75		
工會會費（每年）£4	2		
			213 — —
課稅所得			£ 36 16 —
£36 16每鎊一先令六辨士計		2 15 1	

扣除：每年壽險費五鎊（半年為二鎊十先令）

依每鎊二先令三辨士計	5 7
應納稅額	£2 9 6

遇新工人半年所獲之所得，如少於其免稅額者，可將其不足之數，滾入第二期要求減免，反之，亦許通融，茲舉一例以說明之：

	半年工資額	半年減免額	差額
一九三五年十月五日止	£140— —	£113— —	£27— —
一九二六年四月五日止	80— —	101— —	£21— —

第一半年應納稅額——£27每鎊以一先令六辨士計	2 0 6
第二半年當毋用納稅	
全年應納稅額 (£220—£214)每鎊以一先令六辨士計	9 9 0
可退稅額	£1 11 6

第十二章 附加稅及其他

第一節 附加稅

附加稅爲一九一〇年財政大臣喬治(George)所創設之超過所得稅，演變而來，在一九二七年之前，名曰超過稅(Super-Tax)，當時被財政法案加以取消，在一九二八至一九二九年，始重新舉辦，改名曰附加稅(Surtax)，其性質與一般所得稅頗多不同，蓋一般所得稅之納稅人，有自然人亦有法人，而附加稅之納稅人，則僅爲自然人，且納稅人之所得，超過二千鎊者，始被課征，當局以直接方法估定納稅人之所得，然後採用累進稅率以課稅，故所得愈大，則稅率愈高，極能應用平等原則，以期調濟貧富之目的。

其稅率如下

	1929——1930
£2000	免　　稅
£2000—£2500	每鎊課一先令
£2500—£3000	每鎊課一先令三辨士
£3000—£4000	每鎊課二先令
£4000—£5000	每鎊課三先令

£5000—£6000	每鎊課三先令六辨士
£6000—£8000	每鎊課四先令
£8000—£10,000	每鎊課五先令
£10,000—£15,000	每鎊課五先令六辨士
£15,000— 20,000	每鎊課六先令
£20,000— 30,000	每鎊課六先令六辨士
£30,000— 50,000	每鎊課七先令
過50,000	每鎊課七先令六辨士

自一九三〇年至一九三五年以來，依原定稅率加十分之一。

(甲)何種所得始納附加稅　凡一般所得稅所課之所得，附加稅均同樣課稅，然前者則稅源截留，先事扣除，後者則直接估定，事後課稅，例如某甲，在一九三六年一月一日之所得既超二千鎊，自當負附加稅之義務：(一)負一九三五年至一九三六年一般所得稅之義務，(二)負一九三四年至一九三五年附加稅之義務，此蓋完全由於課稅方法之不同也。納稅人可向財部索閱本人之估定所得，以明瞭應負担之稅額，一九三四至一九三五年之附加稅，在一九三六年一月一日繳納之，前例已言之，按此類估定所得，包括各稅表之所得，稅務當局且規定其所得

由於下列兩種呈報而來：

（一）一九三四至一九三五年之一般課稅所得，換言之，即自一九三四年之四月六日起至一九三五年四月五日止之實收所得，包括

（甲）利息及股息等免稅所得；

（乙）得自建築合作社之利息及股息以淨額入帳者；

（丙）英帝國境內之財產所得。

（二）一九三三年至一九三四年未被扣稅之所得，包括英帝國境外之財產所得，此類所得，多採直接方法估定之。

一九三四年至一九三五年之課稅所得，即由上列二者相加而來，惟在第一類中須扣除每年必需費用。凡下列各項，均不得要求減免：

（一）勞力所得之救濟，勞力所得須以全額入帳；

（二）個人減免或已婚人減免；

（三）家屬減免包括家事管理人，子女教養費，家屬依賴人及在家女兒等減免；

（四）壽險費之救濟，雖屬強迫簽訂者，亦不得要求減免；

(五)重複稅之救濟。

惟各項救濟與減免在納一般所得稅前，已經扣除，故能直接減少應課附加稅之所得(Sur-taxable income，)間接減少附加稅稅額。

附加稅之納稅人，僅爲自然人，前已言之，公司企業不在課征範圍，合夥企業，則可依各合夥人之所得，分別課稅，如各合夥人須將其分得盈餘詳細呈報，其未分得盈餘亦一併估計在內，將賦稅之歸宿(Incedence)自合夥企業直接轉移各股東而各股東之所得，同時包括各稅表之所得，而且非居留民而負所得稅之義務者同時負附加稅之責任，蓋稅法規定負所得稅之義務者，亦即附加稅之納稅人，居留地問題並無關係存焉；除非居留民之所得，在一千鎊之下者，當然毋用納附加稅，故納稅人一次被課附加稅之後，無論居留與否，如何課稅，均不得希圖逃稅矣。應課附加稅之所得，並不包括公司清理時之股息，雖然有時清理時股息，確含有清理前之股息在內。

(乙)費用之扣除　所得中可以扣除之費用，在計算附加稅時均得要求扣除，同時所得稅所不准扣除之各費，附加稅多許扣除之，茲列舉附加稅所可扣除之各費如左：

(一)土地上之負担，如土地租金等；

(二)土地稅；

(三)什一稅；

（四）財產稅；

（五）遞額營繕費；

（六）抵押借款，或其他借款之利息等；

（七）年金；

（八）專利權使用費，此在第四稅表下，不准作為費用要求扣除；

（九）礦租及租賃費在第四稅表下，亦不得扣除；

（十）由於物質關係之折舊；

（十一）銀行利息；

（十二）契約規定教養子女費用；

（十三）丈夫給離婚妻之贍養費；

（十四）職工制服費；

（十五）其他費用，在計所得稅時，雖不可要求扣除，然在附加稅下，仍得扣除。

不可扣除之費用，列之如左：

（一）所得稅；

(二)附加稅;

(三)採礦稅;

「例解」某甲之課稅所得如下:

	1933—34	1934—35
股息總額	£1000	£900
財產所得淨額	600	500
營業盈餘:—		
一九三四年三月卅一日止	1200	
一九三五年三月卅一日止		1300
董事費	400	500

在一九三三年至一九三四年,某甲付利息一百鎊,翌年付利息二百鎊(均爲總額,)試計其應納附加稅!

「解答」

1934—35年之課稅所得:

股息所得	£900

財產所得	500
營業所得(依前年實收所得爲根據)	1200
薪給所得(依前年實收所得爲根據)	400
總計	£3000
扣除: 利息費用1934—35	200
課稅所得淨額	2800
附加稅 £500每鎊一先令	£25 0 0
£300每鎊一先令三辨士	18 15 0
	£43 15 0
加: 10%	4 7 6
應納附加稅稅額	£48 2 6

納稅人常引用下列三法,以圖逃稅之目的,茲分述如左:

(一)因附加稅之納稅人,法人不在其內,故納稅人往往獨資或大部份之資本由彼個人投資,創立小規模有限公司,使本人成爲公司之股東,而非合夥人。當該公司獲得巨額盈餘時,並不全數作爲股息分發股東,聽其累

積，例如某甲爲某公司之唯一大股東，依章程之規定，得分配盈餘十分之九，如該年之純益計四千鎊，而僅以半數作爲股息，某甲乃得一千八百鎊，其餘半數，轉入公積或竟貸入準備，以圖逃稅之目的，內地稅收委員會有鑒於此，乃採取下列方法以估計其所得：

(甲)將納稅人之實收所得，加上

(乙)內地稅收委員會所估定其應得之盈餘；

如納稅人因故不能自付附加稅者，當由其公司代爲負担，如公司累積盈餘之目的，確爲發展業務者，則委員會方面，即不採上例估計方法，無論任何公司，均須依條例範圍設立，除非下列各種：

(甲)公司之管理，在五人以上者；或

(乙)保股公司下之附屬公司；或

(丙)大衆有實在之權利者，關於此點，可以下列之三點證明之：

(1)握有投票股至少在百分之二十五以上者

(2)在檢察之下當時曾經有證券交易者

(3)該公司之股票在證券價目單訂有市價者

(二)第二種逃避附加稅之法，即納稅人在證券市場購得證券之後，稍候時日，並累積股息而出售，則售價

自較買價爲高，其實兩方差額，即累積股息，在表面視之，似乎出售人並未獲得股息，以圖逃稅，例如某乙購入證券一萬鎊，在付息之前出售，計得一萬零五百鎊，則此五百鎊實即其累積之股息，惟在表面視之，雖爲資本所得，往往不加估計，而納稅人之逃稅，似得蒙蔽當局，然而稅務當局採取比例方法，根據持有時日以分析股息所得，則納稅人欲以此法而逃稅者，亦不可能，惟此點僅適於有定率之證券。購買人方面對於全部股息，亦得要求一部份救濟，蓋此一部份股份爲出售人之股息轉賣而來，惟購買人在買得該項累積股息之證券後，須立即通知稅務當局，有時公司將累積二年或三年之股息，一次付訖，則是類所得，自必須日日計算，否則納稅人頗多逃稅之機會也。

(二)納稅人之股息所得，以其應得之數額爲標準，該公司名義上所發幾何，不可依爲根據，以防阻納稅人之逃稅，因事實上公司發給股息，往往不在規定之時日，而任意發給納稅人，故在同年之中，獲得兩次股息，如有此情形，則其股息有發生逾收之可能，稅務當局既以日日計稅，自當予以救濟，例如某甲在一九三四年至一九三五年之所得如下：

	一九三三—一九三四	一九三四—一九三五
薪津	一千鎊	一千二百鎊
農業所得	五百鎊	四百鎊
妻室股息所得總額	一百鎊	

某甲持有某公司之股票一萬鎊，每年發股息一分，於每年年底結帳，一九三三年之股息在一九三四年之四月十五日收得，同時一九三四年之股息，在一九三五年之三月十五日收得，試問某甲在一九三四至一九三五年之附加稅，應爲幾何？

［解答］　1934—1935之課稅所得

	股息(一)	股息(二)
第二稅表下之所得	£400	£400
第五稅表下之所得	1000	1000
某甲股息所得	1000	2000
妻室股息所得	300	300
	£2700	300
扣除：　透支利息	200	200
	£2500	£3500

附加稅：	股息(一)	股息(二)

£500每鎊一先令	£25 0 0	£25 0 0
每鎊一先令六辨士		31 5 0
£500每鎊二先令		50 0 0
	£25 0 0	£106 7 0
加上十分之一	2 10 0	10 12 6
	£27 10 0	£116 17 6

觀於上例，卽知某甲因一年內收得二年股息，附加稅課之太重，故稅務當局當予救濟，以示公允，概以其二千五百鎊作爲附加稅課稅所得，其餘一千鎊，留待翌年計稅，庶免附加稅有復課之弊。

（丙）夫與婦　夫婦所得混合計算，前已言之，如各有固定所得一千零五十鎊，合計爲二千一百鎊，則附加稅當依一百鎊課稅，如夫婦間任何一人，欲分別估計者，則可在第二年七月十六日之前要求之，惟以後不得任意改變，雖非強迫規定，須知分別課計，納稅人未必有利，蓋分別課計之附加稅，不致少於二人合計之數額，其估計方法，卽以二人所得之多寡比例課稅，如其妻不納其應納之稅額者，則多由其丈夫負担之，惟依理而言，則妻室爲債務人，而丈夫不過是監督人，此爲最重要之結論，在妻室死亡時，尤可見到。

（丁）附加稅之免稅　遺贈年金如遺囑中訂明，准許年金收益人，免除一般所得稅者，則附加稅亦在被免之

例；例如年金收益人（假定女人）與所得極大之納稅人結婚，則兩人所得聯合計算，同課附加稅；如遺囑中並未准許年金收益人之免除一般所得稅者，則附加稅當然亦不得要求免稅，故免稅與否，當先視遺囑之內容，如允許免稅者，或許免課全部附加稅，或祇許免課一部附加稅，亦須視情形而異，未可一概論之也。

（戊）納稅人之死亡　納稅人如半途死亡，往往有逃避附加稅之可能，例如某甲在一九三五年至一九三六年死亡，其遺囑執行人當代爲付訖（一）一九三四至一九三五年之附加稅（在一九三六年一月一日付）；（二）一九三五至一九三六年之附加稅（在一九三七年一月一日付）；如納稅人自四月五日至死亡日之所得，已過二千鎊，其所得課稅率決不致較前年所課者爲高，反之，較之爲低，則頗有可能，蓋所得僅佔全年之一部，而扣減額二千鎊則全部享得，故納稅人雖其每年所得爲二千鎊，惟因死於六月六日之前，往往得全部逃稅之可能。

同居夫婦如其婦之所得較之其丈夫爲多，而並不採取分別計算者，則在死亡之時，其丈夫負全部附加稅之義務，如分別課計，由其妻室請求在丈夫死亡之時，妻室得要求取消之，反之，卽爲稅法所勿許焉。

第二節　退稅之要求

納稅人如重課賦稅或溢付稅額，得要求退稅，惟對於重課稅額，必須呈出證明，例如業主而兼佔有人，須呈驗其第一稅表之納稅收據，其他業主如所得稅由承租人負担者，亦可呈繳其減少租金之證據，當然本人並無收據，

惟設法表明之而已，再如年金收益人，亦必須呈出財產信託人與其他機關代爲付稅之相當證明，總之，須使財部認爲滿意，始得退稅，如財部職員舞弊或遺失等，則與納稅無涉，並不影響退稅，惟最好能事前妥備，毋待事後退稅，免得煩屑，換言之，納稅人在付稅之時，宜各自考慮其所納稅額，是否有逾法定稅額，其得事先改正者，可免除退稅時之費用，即手續方面亦得簡易不少，否則再籍退稅之要求以圖補救。要求退稅時，對於下列各點，亦須詳細呈報，在財產所得時爲尤甚：

(一)各類所得之總額；

(二)未曾扣稅之各類所得須逐類說明；

(三)已經扣稅之各類所得，須列明細目，使與其要求退稅之稅額相等：

(四)已經扣稅之其他所得，並不要求退稅者，亦須列其細目；

(五)各種證明書。

其實除第三點外，餘均與退稅無關

(甲)時間之限制　稅法規定退稅之要求，須在付稅後六年內爲之，凡一九二九年至一九三〇年以前之逾付稅額，限於一九三五年至一九三六年以前要求，如遇納稅人以疾病外出及其他原因而延期者，亦爲稅法所許可，在將近一九三六年四月五日，納稅人可將前期及本期逾付稅額一併要求退稅，即使七年退稅之要求，作一

次呈報，亦無不可，當然最好不使累積免除麻煩，否則納稅人須將逐年列其細目，一方面說明歷年事實，一方面並須根據歷年法律，各年退稅或竟互不相同，茲示其應注意各點於左：

（一）一九二九年至一九三〇年

(1)標準稅率四先令。

(2)勞力所得得六分之一之救濟，惟不得超過二百五十鎊。

(3)妻室勞力所得得六分之五之救濟，不得超過四十五鎊。

(4)年齡之救濟。

(5)個人減免額爲一百三十五鎊。

(6)已婚人減免額二百二十五鎊。

(7)二百二十五鎊減低稅率二先令。

(8)教養子女之減免，第一人爲六十鎊，餘均五十鎊，惟子女之所得不能超過六十鎊，獎學金不在其內。

(9)在家女兒減免額爲二十五鎊。

(10)家事管理人之減免額爲六十鎊。

(11)家屬依賴人之減免額爲二十五鎊，惟其所得不能超過五十鎊。

(二)一九三〇年至一九三一年

(1)標準稅率爲四先令六辨士。

(2)勞力所得得六分之一之救濟,最高額爲二百五十鎊。

(3)妻室勞力所得得六分之五之救濟,最高額爲四十五鎊。

(4)年齡之救濟。

(5)個人減免額爲一百三十五鎊。

(6)已婚人減免額爲二百二十五鎊。

(7)二百二十五鎊減低稅率二先令。

(8)教養子女之減免額,第一人爲六十鎊,餘均每人五十鎊,惟子女之所得,不得超過六十鎊,獎學金在外。

(9)家事管理人之減免額爲六十鎊。

(10)在家女兒減免額爲二十五鎊。

(11)家屬依賴人之減免額爲二十五鎊,惟家屬依賴人之所得不能超過五十鎊。

(三)一九三一年至一九三四年

(1)標準稅率爲五先令。

(2)勞力所得五分之一之救濟，最高額為二百鎊。
(3)妻室勞力所得五分之四之救濟，最高額為四十五鎊，
(4)年齡之救濟。
(5)個人減免額為一百鎊。
(6)已婚人減免額為一百五十鎊，
(7)一百七十五鎊減低稅率二先令六辨士。
(8)教養子女之減免額第一人為五十鎊，餘均每人四十鎊，子女之所得不得超過五十鎊，獎學金在外。
(9)在家女兒之減免額為二十五鎊。
(10)家事管理人之減免額為五十鎊。
(11)家屬依賴人之減免額為二十五鎊，惟家屬依賴人之所得不得超過五十鎊。

(四)一九三四年至一九三五年

(1)標準稅率為四先令六辨士。
(2)一百七十五鎊以二先令三辨士計。
(3)餘均與前年度相同。

（乙）豁免之要求　凡納稅人之所得，依法得全部豁免賦稅者，得向當局要求之，例如某甲每年之薪給爲七百鎊，並得免費居屋，其妻爲人抄寫年得六十鎊，惟某甲有子女七人，年齡均在十六歲之下，正在求學之時，根據外祖父之遺囑，須供給二個家屬依賴人之生活費每人三十鎊，免費居屋之年值估定爲九百七十鎊，然其實收所得祇有七百六十鎊（七百鎊加六百鎊），而其救濟及減免如下：

勞力所得之救濟	£152
妻室勞力所得之救濟	45
已婚人之減免	£170
教養子女減免	350
家屬依賴人之減免	50
共計	£767

超過所得七鎊毋用納稅，非惟如此，且可要求退稅，子女每人可得八鎊十四先令二辨士之退稅額，或總得六十鎊十九先令二辨士，因子女減免淨額爲三十鎊，推其總額當爲三十八鎊十四先令二辨士，原可豁免，故可退稅六十鎊十九先令二辨士。茲再舉一簡例以說明之，某寡婦年可得財產所得三百五十鎊，子女四人，均可得減免之資格，其個人減免額爲一百鎊，教養子女之減免爲二百鎊，家事管理人之減免爲五十鎊，合計之爲三百五十鎊，故

亦毋用納稅，如其年齡超過六十五歲者，即使所得稍大，亦可勿納稅，其所得依法得完全豁免。關於一切救濟減免等，均須於當年要求之，否則即視同放棄，在前例中超過所得之七鎊，亦祇能作為損失，不可延至下期，再行要求。豁免之要求退稅原甚簡單，將全部已付稅額一併要求退還可耳；惟計算所得稅時所不准扣除之費用，如地租，抵押借款利息或債券利息等，納稅人在支付之時，須依最高稅率扣除其應納稅額，然後送呈政府，予政府以便於征收之利，是在納稅人方面，原無利害關係存焉。

（丙）減免之要求(abatement claims)　納稅人在減除各項救濟之後，仍有逾付稅額者，則可藉是項要求以退稅額，惟在何種情形之下，是項要求始稱適當而合法，事實上頗難加以明確之規定，請求書上亦並未限定退稅額如何計算，納稅人祇要將要求退稅確額明白表示，惟各項所得及應得扣除均須詳細列出，納稅人可依本人意見計算退稅確額，當局所予如不合本人計算者，可向當局詢請解釋。納稅人欲圖退稅須將下列各項詳細列出：

(一)如必須退稅者，可將退稅確額，使與勞力所得救濟相等。

(二)同時作妻室勞力所得之救濟及年齡之救濟，

(三)要求個人減免額一百鎊或已婚人減免額一百七十鎊之退稅。

(四)如可以要求　(1)家事管理人之減免，(2)救養子女之減免，(3)家屬依賴人之減免，(4)在

家女兒之減免，亦得一併要求退稅。

(五)所得中第一個一百三十五鎊得減低稅率三先令（以一先令六辨士計），如所得在一百三十五鎊之下者，得全完享受稅率之救濟。

(六)要求退還壽險費之減免。

(七)納稅人須知某類所得，如銀行存款之利息，戰時公債之利息等，已得救濟，而當局亦知納稅人免稅所得之數額。

(八)納稅人須知某類費用，如地租，抵押借款之利息及債券之利息等，已依最高稅率扣稅矣。

如納稅人將上列各項塡就，而並無謬誤，則退稅大致不生問題，當局卽依納稅人之請求書計算其應退稅額，如雙方計算並不相同，則或可函詢，或可直趨檢查員請求面詳。

(丁)其他要求　凡納稅人付與英帝國境內銀行或貼現商或經紀券人之利息，如有證明文件者，得要求退稅，有時利息毛額，亦許通融，惟納稅人須知借款之用途，如在營業者，則此類利息，早已借入損益帳，結果必使盈餘減少，或虧損增加，相差一部實卽利息，故是類盈餘，視同勞力所得，其間僅五分之四負所得稅之義務，如在財產所得中有是類利息者，則最好在所得中卽行扣除，並無該項投資是否為營業關係。

納稅人如借有房屋建築合作社之款項者，須知所付利息可以扣除，惟納稅人往往不知償還該社之款項中，

何部為租息，何部為本金，（按該社之款項，本利同時分期償還）不過其中一部必為利息，則可斷言，納稅人對於利息一部，可以扣除，其方法凡二：

（一）在估計房屋（向房屋建築合作社借款建築者）之年值時，並借款利息之數額，一併扣除之。

（二）詢問房屋建築合作社求得利息之數額，照常扣除之。

業主將機器或其他設備，轉租他人，言明由出租人代付營業各費，此在英帝國原甚普通，承租人在支付租金之時，將出租人，在第一稅表下應納稅額，即行扣除，則出租人對出租資產，因物質上關係，所發生之折舊損失，即無扣除機會，欲圖補救，可要求退稅，惟是項要求，須於十二月之內為之。

蘇格蘭之地方稅（Local Rates）往往並實收所得以外而課之，例如礦產之租金及其使用權之租費等，原不在第一稅表下課稅，而租戶則皆自租金中扣除其應納稅額，同時蘇格蘭之地方稅，則仍依其所得之總額課稅，則納稅人之地方稅額，原可以淨額課計，而竟以總額賦稅，在事實上是類租費所得，在蘇格蘭原可放棄估計，藉作救濟；惟若是類財產之估計少於其礦產所得者，則救濟之數額，自難準確，故納稅人可直接要求退稅，以為救濟。

專利權之租金，例為受領專利權者（Potentce）之所得，惟承租人在付給租金之時，已扣除其應納稅額，然領受專利權者，為維持或改良該專利權之各項費用，如更新費等（專利權訴訟費不在其內）則並未扣除，故對是類費用，常要求退稅。有時由於謬誤原因，所得稅有重課之現象發生，例如納稅人支付營業用不動產之賦稅後並不

任營業損益下扣除之，是類損失得在六年之內，要求退稅，再如由於納稅人塡呈報告時之錯誤，而多付稅額，者亦得在六年之內要求之。

第二節　稅負之儉約（Tax Ssavings）

本節所敍爲所得稅合法之儉約，並非非法之逃稅，蓋納稅人之非法逃稅，其結果危害國家，一旦檢舉並課罰款，而合法儉約則爲稅法所許可，故納稅人如於付稅之時，細加注意，則往往有減省其巨額所得稅之可能，通常最易忽略者列下：

(一)妻室在丈夫所營事業服務者，不限於煩重或專門工作始得要求救濟。

(二)家事管理人之減免，在寡婦方面尤易忽略。

(三)遺囑規定之各費，如子女敎養費等。

(四)納稅人訂契約後自願捐贈之款項。

(五)英帝國以外之股息，在英帝國付訖，而收益人既非居留民，則已依標準稅率所扣除之稅額，得要求退還者。

(甲)海峽島嶼之居民　再如海峽島嶼，原非英帝國範圍之內，如納稅人所得獲自英帝國者，則其所課稅

額、亦無儉約可能，否則當無納稅義務，即使該地人民獲有公債之利息，亦勿納稅。

(乙)國民儲蓄銀行存款之利息　國民儲蓄銀行存款之利息，爲儉約所得稅之最好方法，其存摺與整理公債無異，而其價值卽祇因利息而上漲，決不致於下跌，利率亦不可謂低，每期複利計算，同時紅利亦復加入存款之中，塡所得報告之時，竟與無此所得相等，如納稅人誤作課稅所得，檢查員亦必予以糾正，存款之數額愈大，免稅之所得愈多，故規定每人存額最多不得超過五百鎊，惟納稅人得以其妻室或子女之名義存儲之，由於繼承而得、或戰後恩俸，均不在此限。

(丙)壽險費　納稅人之壽險費可以救濟，在第六章中已詳爲敍述，惟不能與國民儲蓄銀行存款之利息，得完全救濟，稅法現許壽險費依標準稅率之半(二先令三辨士)作爲救濟，庶免新保單及舊保單加額之過份便宜，而且納稅人之所得，如多爲財產所得者，其所得自不以投資人死亡而終止，故於壽險之利益，當不如勞力所得，納稅人之重視，可以斷言，然而財產所得納稅人，如亦保壽險，至少亦稍能儉約其應納稅額也。

(丁)儉約之計劃　納稅人如有家屬依賴人者，每人得要求減免二十五鎊，是在前章中已言及之，納稅人自不致要求少於是數，反之，如超過二十五鎊，而竟爲六十鎊，依據所得稅減免方法計算，亦祇以五鎊十二先令六辨士(二十五鎊每鎊四先令六辨士)爲限，茲假定納稅人簽訂契約，自願贈與其家屬依賴人每年淨額六十鎊，凡七年，其情形由上述不同，每年六十鎊，卽與債務無異，惟其總額當爲七十七鎊八先令四辨士，以每鎊四先令六辨

士扣稅之後，始爲六十鎊，當然由納稅人之課稅所得中之支付，同時此七十七鎊八先令四辨士，在計算附加稅時；可以扣除，如以每鎊二先令二辨士計，則納稅人年可儉約所得稅有八鎊十先令六辨士之數，此六十鎊之淨額，或七十七鎊八先令四辨士之總額，即成受贈人之所得，如受贈人並無其他所得者，仍得要求十七鎊八先令四辨士之退稅，故如細加分析，則受贈人與贈與人均有便宜，即使受贈人之其他所得，超過五十鎊者，亦不妨爲之，而於雙方有利也。上述七年之限制，蓋稅法規定謂是類餽贈得超越六年，故曰凡七年，惟在半途如受贈人或贈與人間有一人死亡者，該款當然即行停止，期終之後，再事更新者，亦爲稅法所許可，即使再加若干，亦均無妨。

教着子女之減免，雖能儉約所得稅，惟稅法對於是類減免定有種種限制，如子女之年齡在二十一歲之上而已成婚服役者，或教養子女終身者，均爲稅法所勿許，雖然十六歲以下教養子女之減免，仍能予納稅人以儉約所得稅之機會，其他如慈善機關之捐款，學校醫院之餽贈等，爲稅法所認可者，仍得儉約應納之稅額也

乙　美國之部

第十三章　課稅範圍與免稅所得

第一節　課稅範圍

凡在美國之人民，無論居留民，抑非居留民，內國公司或外國公司及分公司辦事處等，無論是否依照美國法律所組織，其所得如發生於美國境內者，均爲納稅人。關於非居留民所得稅及附加稅之稅率，與本國人民所課者並無不同，卽外國公司之所得稅稅率與內國公司所課者，亦無稍異，是其問題之發生不在稅率，而須注意是否居留民耳。

(甲)居留民的意義　稅法上之非居留民，包括暫時居留之僑民，則在事實上如欲證明其爲非居留民者，除非其爲居留民，稅法之用意無非在擴大課稅範圍，使非居留民而過其境者，其所得亦不能其逃賦稅，故欲證明其爲非居留民者，有下列三法：

(一)明白宣示欲爲美國之居留民者（該居留民如欲回國者，須在六個月之前決定其應付稅額而申報

之）

（二）獲得永久居留之證書（Certificate of Residence）者（如欲回國者亦須在六個月之前決定其應納稅額而申報之）

（三）由日常行爲上明白表示而成居留民者

一經成爲居留民，如非其自棄，決不致失格，例如某美女（居留民）生於美，而嫁一非居留民，則其居留民之資格決不因嫁一非居留民而失却，如日後該美女自願歸化（Naturalization）於非居留民者，則又當別論。非居留民而久居美國者，依法視爲居留民，雖每年在歐洲之時常逾六個月，而其發生於美國境內之所得，仍負課稅義務。

（乙）外國公司與外國合夥商店　稅法上所謂『外國』二字，係指一般公司或合夥商店，不依美國法律或各邦法律而組成者，均名之曰『外國公司』或外國合夥商店，（按稅法中明定美國國境，包括各邦暨亞拉司咯（Alaska）夏威夷（Hawaii）與哥倫布區域。）

（丙）非居留民之課稅所得　依稅法規定，非居留民之所得發生於美國境內，而負所得稅之責任者有下列諸類：

（一）各級政府公債之利息，或內國公司債之利息以及期票之利息等。

(二)某種內國公司與外國公司股票之股息。

(三)服務之薪給酬勞所得。

(四)在美國境內所得之租金及版稅收益等。

(五)在美國境內出售不動產之盈餘。

(六)在美國境內出售動產之盈餘。

然上述諸類，均有例外，茲分別述之如下：

(一)利息　外國公司雖在美國境內營業，然其利息之所得，獲自外國政府之公債者，則此類利息，依法免稅，如非居留民借款與居留民，因而收得之利息，即屬課稅所得；又如外國公司在美國境內設立一經售處，將貨款存儲銀行，其所得利息，依法課稅，然如存款人既不居留美國，更無辦事處者，則其銀行存款之利息，仍可免稅也。

(二)股息　包括內國公司之股息與外國公司之股息，惟前者僅徵附加稅，後者則既徵所得稅，亦課附加稅。

(三)薪給　凡非居留民服務之機關爲內國公司者，其薪給亦內國公司支付者，所得即負賦稅義務，如其服務內國公司之時日，僅有一部份者，則其所得之課稅，當比例計算之，蓋納稅人(非居留民)之服務機關，如爲外國公司之分支店者，則其所得並無納稅之義務也。

(四)租金及版稅　凡非居留民在美財產之所得，如財產之利息及其他如專利權，版權，祕方，商譽，特許權，商標等無形資產之租金及版稅等收入，均負賦稅義務，除非(一)納稅人所編劇本不在美國境內出演者，(二)不預備在美國出版著作之版權。

(五)不動產之出售　非居留民如有不動產在美者，於出售之時，如獲有盈餘，仍當賦稅，已無疑義，惟其資產之取得，如爲遺贈之性質者，則其成本當依非居留民繼承時日之價值爲根據。

(六)動產之出售　凡非居留民在美國生產之動產，而不在美國售出者，或在他國生產而售與美國者，其因售出而得之盈餘，均須依其時日分別以比例計算，一部份作爲在美所得照常課稅，一部份視同外國盈餘，依法不徵所得稅，然購自美國而在他國出售，或購自他國而售與美國者，其所得須完全課稅。

第二節　扣除與豁免

美國稅法規定：凡非居留民對於外國公司之所得，與居留民對於內國公司之所得，其課稅並無不同，然某類所得原有豁免之規定，初不以納稅人爲非居留民或外國公司而有稍異也，茲示其豁免項目於左：

(一)各級政府公債及農業債券之利息

(二)餽贈及遺產

（三）投保人死亡時之保險賠款

又如外國之公使領事及其他隨從人員等，其薪給既由其本國政府直接支給，依法不課其稅。

輪船之運載客貨，亦必有其所得，如該輪船依外國法律在外國組織公司者，其所得亦毋用納稅，並可不問外國有否所得稅之徵收也。

至於非居留民可依法要求扣除者，有下列三項

（一）費用　限於與所得直接有關各項，

（二）損失　營業損失與災禍失竊等，

（三）慈善性質之捐款。

外國公司可以依法要求扣除各項與非居留民者，並無不同，且稅法又明定非居留民及外國公司支付其本國政府之捐稅無論何種性質一概不准扣除。非居留民之所得，有得自美國者，然亦有得自外國者，則其損失費用之要求扣除，當亦須分別爲之，遇有不能確定其應向何國扣除之費用時，更須依所得之比例，計算其應行扣除之數額，才得準確，而課稅有所根據，茲設例以說明之如左：

某甲（非居留民）在一九三四年共計所得十八萬元，其中三萬六千元，係得自美國者，計

內國公司債之利息　　九千元

內國公司之股息	四千元
版稅租金等收益	一萬二千元
出售不動產之盈餘	一萬一千元
共計	三萬六千元

綜計其得自美國之所得，佔其所得總額五分之一，在該年某甲之開支損失計七萬八千元，其間八千元係直接與得自美國三萬六千元之所得有關者，要求扣除，自無問題，而四萬元則爲外國之開支，依法不可扣除，其餘三萬元則一時不能確定，其應向何方要求扣除，於是依此比例計算其五分之一卽六千元，可以作爲在美費用，與上述八千元同樣要求扣除，則其在美費用之總額，可以要求扣除者，當爲一萬四千元，而其在美所得之淨額，當爲二萬二千元（三萬六千元減一萬四千元），所得稅卽據此而決定焉。

第二節　稅率及減免額

依一九三六年之稅法，凡美國人民及居住於美國之人民所有所得，皆須納稅，其非住於美國之外人，從美國獲取之所得，亦在課稅之列，其經常稅率（Normal Tax）爲百分之四，且其計算須扣除一切人事上免稅之數額，始可依其純所得課稅。其純所得在四千元以上者，加課附加稅，舊法案（指一九三二年前之法案）規定六千

元以上須課附加稅，惟舊稅法以純所得 net Income 爲根據，本年度法案以『純所得應課附加稅』Surtax net Income 爲標準，卽依人事上免稅額扣除後之純所得計算，例如已婚之納稅人，有親戚二人依以爲生，年獲純所得六萬六千四百二十八元，則純所得應課附加稅之數額，爲六萬三千一百二十八元，其扣去三千元係婚姻救濟免稅額二千五百元及二依賴人免稅額八百元而得。本年度附加稅率（累進稅率）及其數額列表如左：

純所得應課附加稅額	附加稅	甲項數額以上而未逾丙項數額者其附加稅稅率列如丁項	
甲項	乙項	丙項	丁項
四〇〇〇	〇	六〇〇〇	百分之四
六〇〇〇	八〇	八〇〇〇	百分之五
八〇〇〇	一八〇	一〇〇〇〇	百分之六
一〇〇〇〇	三〇〇	一二〇〇〇	百分之七
一二〇〇〇	四四〇	一四〇〇〇	百分之八
一四〇〇〇	六〇〇	一六〇〇〇	百分之九
一六〇〇〇	七八〇	一八〇〇〇	百分之一一
一八〇〇〇	一〇〇〇	二〇〇〇〇	百分之一三
二〇〇〇〇	一二六〇	二二〇〇〇	百分之一五

二二〇〇〇	一五六〇	二六〇〇〇	百分之一七
二六〇〇〇	一二四〇	三二〇〇〇	百分之一九
三二〇〇〇	三三八〇	三八〇〇〇	百分之二一
三八〇〇〇	四六四〇	四四〇〇〇	百分之二四
四四〇〇〇	六〇八〇	五〇〇〇〇	百分之二七
五〇〇〇〇	七七〇〇	五六〇〇〇	百分之三〇
五六〇〇〇	九五〇〇	六二〇〇〇	百分之三三
六二〇〇〇	一一四八〇	六八〇〇〇	百分之三六
六八〇〇〇	一三六四〇	七四〇〇〇	百分之三九
七四〇〇〇	一五九八〇	八〇〇〇〇	百分之四二
八〇〇〇〇	一八五〇〇	九〇〇〇〇	百分之四五
九〇〇〇〇	二三〇〇〇	一〇〇〇〇〇	百分之五〇
一〇〇〇〇〇	二八〇〇〇	一五〇〇〇〇	百分之五二
一五〇〇〇〇	五四〇〇〇	二〇〇〇〇〇	百分之五三
二〇〇〇〇〇	八〇五〇〇	三〇〇〇〇〇	百分之五四
三〇〇〇〇〇	一三四五〇〇	四〇〇〇〇〇	百分之五五
四〇〇〇〇〇	一八九五〇〇	五〇〇〇〇〇	百分之五六

五〇〇〇〇〇	二四五五〇〇	七五〇〇〇〇	百分之五七
七五〇〇〇〇	三八八〇〇〇	一〇〇〇〇〇〇	百分之五八
一〇〇〇〇〇〇	五三三〇〇〇		百分之五九

註 右表甲項係最低額，丙項係最高額，其間應課之附加稅稅率，列如丁項，例如六千以上而未逾八千者，其稅率為百分之五。

凡右表未列明者，可按其數額核計，設有純所得應課附加稅之數為六萬三千一百二十八元，其計算列左：

所得	附加稅
62,000.00	11,480.00
1,128.00×36%	406.08
合計	11,886.08

舊法案對於鑛油等銷售利益之附加稅，訂有限額，而本年度法案並無限額，仍可依上表之稅率計算。

茲為便於讀者瞭解起見，列成稅率稅額表於左：

純所得（單位元）	獨身之免稅額為一千元					已婚者之免稅額為二千五百元				
	經常所得稅稅率	附加稅稅率	稅率	稅額（單位元）	稅額與純所得之百分比	經常所得稅稅率	附加稅稅率	稅率	稅額（單位元）	稅額與純所得之百分比

一〇〇〇	一五〇〇	二〇〇〇	二五〇〇	三〇〇〇	三五〇〇	四〇〇〇	四五〇〇	五〇〇〇	五五〇〇	六〇〇〇	六五〇〇	七〇〇〇	七五〇〇	八〇〇〇	八五〇〇	九〇〇〇
	四	四	四	四	四	四	四	四	四	四	四	四	四	四	四	四
									四	四	四	四	五	五	五	五
									八	八	八	八	九	九	九	九

一四	三二	五〇	六八	八六	一〇四	一二二	一四〇	一七八	二一六	二五四	二九二	三三五	三七八	四二一	四六四
●〇〇九	●〇一六	●〇二〇	●〇二三	●〇二五	●〇二六	●〇二七	●〇二八	●〇三二	●〇三六	●〇三九	●〇四二	●〇四五	●〇四七	●〇五〇	●〇五二
			四	四	四	四	四	四	四	四	四	四	四	四	四
												四	四	四	五
												八	八	八	九

八	二六	四四	六二	八〇	九八	一一六	一三四	一七二	二一二	二四八	二八六	三二九
●〇〇三	●〇〇七	●〇一一	●〇一四	●〇一六	●〇一八	●〇一九	●〇二一	●〇二五	●〇二八	●〇三一	●〇三四	●〇三七

九五〇〇	四	六	一〇	五一二	●〇五四	四	五	九	三七二	●〇三九
一〇〇〇〇	四	六	一〇	五六〇	●〇五六	四	五	九	四一五	●〇四二
一二〇〇〇	四	七	一一	七六二	●〇六四	四	六	一〇	六〇二	●〇五〇
一四〇〇〇	四	八	一二	九八四	●〇七〇	四	七	一一	八〇九	●〇五八
一六〇〇〇	四	九	一三	一二三四	●〇七七	四	八	一二	一〇四四	●〇六五
一八〇〇〇	四	一一	一五	一五一四	●〇八四	四	九	一三	一二九九	●〇七二
二〇〇〇〇	四	一三	一七	一八三四	●〇九二	四	一一	一五	一五八九	●〇七九
二二〇〇〇	四	一五	一九	二一九四	●一〇〇	四	一三	一七	一九一九	●〇九〇
二六〇〇〇	四	一七	二一	三〇一四	●一一六	四	一七	二一	二六九九	●一〇四
三二〇〇〇	四	一九	二三	四三七四	●一三七	四	一九	二三	四〇二九	●一二六
三八〇〇〇	四	二一	二五	五八五四	●一五四	四	二一	二五	五四七九	●一四四
四四〇〇〇	四	二四	二八	七五〇四	●一七一	四	二四	二八	七〇八四	●一六一
五〇〇〇〇	四	二七	三一	九三三四	●一八七	四	二七	三一	八八六九	●一七七
五六〇〇〇	四	三〇	三四	一一三四四	●二〇三	四	三〇	三四	一〇八三四	●一九三
六二〇〇〇	四	三三	三七	一三五三四	●二一八	四	三三	三七	一二九七八	●二〇九
六八〇〇〇	四	三六	四〇	一五九〇四	●二三四	四	三六	四〇	一五三〇四	●二二五
七四〇〇〇	四	三九	四三	一八四五四	●二四九	四	三九	四三	一七八〇九	●二四一

八○○○○	四	四二	四六	二一一八四	●二六五	四	四二	四六	二○四九四	●二五六
九○○○○	四	四五	四九	二六○五四	●二八九	四	四五	四九	二五三一九	●二八一
一○○○○○	四	五○	五四	三一四○四	●三一四	四	五○	五四	三○五九四	●三○六
一五○○○○	四	五二	五六	五九三八四	●三九六	四	五二	五六	五八五四四	●三九○
二○○○○○	四	五三	五七	八七八七四	●四三九	四	五三	五七	八七○一九	●四三五
三○○○○○	四	五四	五八	一四五八六四	●四八六	四	五四	五八	一四四九九四	●四八三
四○○○○○	四	五五	五九	二○四八五四	●五一二	四	五五	五九	二○三九六九	●五一○
五○○○○○	四	五六	六○	二六四八四四	●五三○	四	五六	六○	二六三九四四	●五二八
七五○○○○	四	五七	六一	四一七三三四	●五五六	四	五七	六一	四一六四一九	●五五五
一○○○○○○	四	五八	六二	五七二三二四	●五七二	四	五八	六二	五七一三九四	●五七一
一○○○○○○以上	四	五九	六三			四	五九	六三		

右表之計算基於勞力所得最高限額一四○○○元，其未逾一四○○○元之所得，概作勞力所得，緣所得稅之能成爲公允之稅制，多賴稅法上制定各項免稅之救濟，俾使納稅人之生活費用及其他親屬扶養費，有不納稅或減低稅率之通融辦法。玆依本年度歲入法案中規定之情形，加以說明於左：

(一)生活費用及親屬扶養費之免稅　個人之生活費用，獨身得減免一千元，已結婚者或家長得免二千五

百元。又依賴人或年未逾十八歲之子女，或成殘廢之親屬，須由納稅人扶養者，每名得免四百元。此種免稅之救濟額，在本年度歲入法案之條文，規定其扣除數額可不納附加稅，而舊法案則不然，此現行制度之完美也。

（二）股息及利息免稅之救濟　凡國內公司所發之股息，本年度法案之規定，僅課附加稅而免納經常所得稅；惟依一九二二年所頒對華貿易條例China Trade Act而組織之公司，或國外公司所發之股息，則無免稅之優待。國債之息金，亦祗課附加稅。又如依國會法令（如復興銀公司條例 Reconstruction Finance Corporation Act聯邦內債條例 Federal Home Loan Act聯邦農產抵押條例 Federal Farm mortgage act）所組織公司發給之債息，亦祗課附加稅，然須注意（一）該公司之宗旨爲達國家政策之完成；（二）該利息須加於納稅人總所得內（三）舉債須基於條例之規定。

（三）勞力所得免稅之救濟　本年度法案規定勞力所得得扣除其勞力所得額十分之一，而計算其應納之經常所得稅，惟對附加稅則無此通融。按一九二八年法案此項救濟，於已結出應納所得稅中扣去百分之雖，此其異點。所謂勞力所得，其法定之意義，即指工資薪俸，自由職業之公費，以及因人事上之服役而所受之報酬，但不包括總所得所不容納之薪俸，如政府支發之薪俸，及納稅人服務於一公司其所派得之紅利，則非勞力所得中之報酬也。苟納稅人出資經營一業，則其服務及資本皆爲牟利之工具，自當受有報酬，但不得大於該業淨利百分之二十，在此限額內視爲勞力所得。關於勞力所得法定之扣除項目，如旅費之類，應直接減自勞力所得中，以求勞力所

得淨額，提出百分之十，作其免稅之救濟，例如某甲年獲薪俸五千元，其爲獲得此項薪俸，而用去旅費四百元，則某甲之勞力所得淨額爲四千六百元。而免稅之計算，基於勞力所得淨額之百分之十，決不大於淨所得百分之十。又如某乙年獲淨所得五千元，其中四千元係勞力所得淨額，則有免稅額四百元，可減其應納之稅十六元，苟有勞力所得淨額六千元，但因有扣除之項目，其淨所得爲五千元，即有五百元免稅額之救濟，可減稅二十元；苟有淨所得三千元，且此項淨所得全爲勞力所得淨額，其免稅之救濟，亦得基於此數計算，諸如此類，不勝枚舉。茲設一例，示明本年度與一九三二年度法定計算之異點。

所得及其扣除項

薪俸（$ 5000 減去旅費 $ 400）	$ 4,600
股息	3,00
總所得	7,600
扣除項目	600
純所得	7,000

計稅之比較

1932 年度法案		本年度法案	
純所得	7000	純所得	7,000

婚姻救濟免稅額	2500		
依賴人免稅額	400		
股息免稅額	3,000	5,900	
4% 計稅		1,100	
經常所得稅			44.00
附加稅（1000之$\frac{1}{100}$）			10.00
合計			54.00

婚姻救濟免稅額	2500		
依賴人免稅額	400		
股息免稅額	3000		
勞力所得免稅額（4600之$\frac{10}{100}$）	460	6,360	
4%計稅		640	
經常所得稅			25.60
純所得		7000	
婚姻救濟免稅額	2500		
依賴人免稅額	400	2900	
純所得應課附加稅		4,100	
附加稅100之4%			4.00
合計			29.60

至於公司之所得稅，以其純所得為課稅之標的，若其純所得合投資資本百分之十二又二分之一者，則須另課盈餘利潤稅（詳後）；公司之所得稅率為百分之十三又四分之三，鐵路公司之合併純所得依百分之十五又四分之三計算，以上係一九三六年之情形。最近通過所得稅法（指一九三六年六月二十二日通過者）規定之稅率，列之於左：

純所得額	所得稅稅率
自　〇元——二〇〇〇元	百分之八
自二〇〇〇元——一五〇〇〇元	百分之十一
自一五〇〇〇元——四〇〇〇〇元	百分之十三
自四〇〇〇〇元以上	百分之十五

銀行、信託公司、保險公司、國外公司等，其應課之稅率均為百分之十九。至於盈餘利潤稅分二級課稅，第一級為所得合投資資本百分之十至百分之十五者，課稅百分之六，第二級為所得合投資資本百分之十五以上者，課稅百分之十二。現行稅法除上述二種外，尚須另課盈餘保存稅 Surtax on Undivided Profits 係新辦之附加稅，其稅率分級如左

未派利益	稅率
第一個百分之十	百分之七
第二個百分之十	百分之十二
第三個百分之十	百分之十七
第四個百分之二十	百分之二十二

第五個百分之四十　百分之二十七

第四節　優待

非居留民之優待　凡非居留民之純所得中，一千元可弗納稅，以為生活費用，而示優待，較之美國之居留民，自不可同日而語，如夫婦同居而分別要求者，亦僅各以一千元為限，如非居留民之居所在鄰國（包括加拿大墨西哥）者，則此幷一千元而弗許焉。

外國公司之優待　凡外國公司如有完備之會計制度，將所有得自美國之所得，一倂記入無遺，經常局認可者，則其應享之扣除減免以及優待等項，均可與內國公司所享無異矣。

至美國之居留民及內國公司，其所得之必負賦稅義務，固無庸贅贅者，而事實有不然美國之內國公司而享豁免之特權，又比比皆是，考其原因，約有下列諸端：

（一）為避免賦稅之重複；

（二）為謀公衆之福利；

（三）為扶助某種企業；

（四）為鼓勵某類事業之投資。

稅法明定下列諸種組織均得豁免賦稅之特權：

(一)勞動農業或園藝之組織；

(二)不藉股票集資之互助儲蓄銀行；

(三)依互助爲原則，專謀社員福利之互助社，如因社員或其家族之死亡疾病及其他事變而給予金錢或其他利益之互助社；

(四)建築放款協會；

(五)儲蓄放款協會；

(六)專謀社員福利之公衆組織；

(七)宗教、慈善、教育及其他類似之團體；

(八)不圖利潤，專以社會福利爲目的之同業公會等；

(九)市民聯合會；

(十)專爲社員娛樂而設立之俱樂部；

(十一)教員退職基金（但以其收入於退職金外，不給予利益與私人，且其收入以課稅之收益爲限）；

(十二)純粹地方性質之慈善生命保險協會，相互開溝及灌溉公司，相互電話公司及其他類似之組織（

以其收入百分之八十五以上，係專以收支相抵爲目的，而征自社員者爲限）；

（十三）農民及其他人民所組織冰雹颶風，死傷及水火災等相互保險公司或協會，而以其收入作損害及費用之支付者；

（十四）農民（包括植果樹者）所組成之合作社，其目的在販賣社員及其他之生產物，僅自售價中扣除其費用後，完全交付於其生產之人者，或爲供給社員及其他人之使用計而購入物品，僅以原價與其他費用之合計成本出售與社員及非社員者；

（十五）依國會法令而組成之公司，如聯邦土地銀行及國民農業放款協社等組織；

（十六）復興金融公司；

上述諸類組織，雖均無須納稅，然同樣須填就所得稅報告表申報於內地稅局以示眞相也。其餘以營利爲目的之法人，均負賦稅義務。

第五節　免稅所得之內容

免稅所得概述之於左

（一）保險賠款　凡保險賠款之收入，而未超過重置財產價値之上者，其賠款之所得，概可免稅，則公司爲職

工保險所付之保費，實卽職工應收未收之酬報（團體職工保險在外）一旦意外發生職工因而獲得賠款，既不可向公司徵稅，職工亦毋須納稅，依一九一八年之稅法，職工保險之賠款超過其所付保費者，不可免稅。

無論將賠款分期償與受益人或以盈餘中股息給予人，概可免稅（股息所得不能免附加稅）惟保險公司如不予證明時，則投保人此類所得頗難證明其確爲股息，於是卽負全部賦稅義務，按賠款有一次付給或按月付息之別，而受益人對於賠款原有選擇之自由，若受益人選定每月支息者，則此種利息須照常征稅，總之納稅人之賠款所得，如有逾於訂定者，則其超越部份完全課稅，再如賠款人之獲得，由於保單滿期而並非由於投保人之死亡者，則其賠款總額超過歷年已付保費者，照常課稅，其他如賠款之支付一如年金者，則其利息部份亦仍課稅，爲取消已簽稅單因而獲得損失時。（退還之款不及已付保款）可以作爲損失而要求扣除。

（二）利息

（甲）國家債劵之利息可不賦稅，前已敍之，若以全數征稅，則僅征附加稅而已，自一九二一年稅法修改之後，公司收得國家各邦或其他級政府債劵之利息，概可免稅，與公家機關服務之酬報一般視之。

（乙）凡教會慈善機關及教育團體所給予之年金，亦可不納稅，除非其付與之數額，有逾於原來之規定者，則不在此例，若買進年金，其售價須先減去已付之一部，兩方若有差額，卽依照其差額而徵之以稅。

（丙）政治機關所發期票之利息，例不征稅，然若以不附息之期票，向銀行或其他機關貼現，則此種貼現所

得貸款人須照常付稅，地方政府將到期之證券作爲貼現，亦同此理，雖其證券貼現之性質與賣出者不同，然若發行機關因特別原因，雖已到期之證券仍不還本者，此種證券之貼現可不徵稅。

(丁)農業放款銀行所發行債券之利息，在一九一六年聯邦農民借款法中，亦規定不徵稅，即其股息亦可不納稅。

(戊)建築放款協會（似我國之合會）之利息，亦不徵稅，然免稅額不能超過三百元，此種放款完全放與會員。在一九二四年之前法律且規定無論何種建築放款協會之放款，不准放與非會員焉。上述利息三百元之限制，在規定之解釋下，謂無論何年之利息，不能超過三百元，其超過三百元者亦僅須附加稅耳。

(三)年金　在一九三四年之前，凡年金所得未超其成本或其他價值者，均得免稅，惟在該年而後，稅法已加修正，規定其利息一部照常征稅，且其利息以三釐爲限，例如某甲在一九三三年以五萬元購得終身年金計五千元，則某甲每年利息所得，當爲一千五百元（五萬元以三釐計）與一般利息，並無不同，照常課稅，惟其餘三千五百元，則依法免稅，如終身年金所得之總額超過其成本者，（五萬元）亦依然課稅，其餘如宗教組織慈善團體及教育機關之年金，並不與一般有所不同。

(四)餽贈與遺產之免稅　凡餽贈禮物遺贈財產，依法不視爲課稅所得，惟該類財產所獲之利益，則仍不免稅，如附在該類財產中之應收未收之所得等，依照課稅；在一九二〇年之前受贈人對於此類財產之價值，可完全

依贈與人之所定者爲根據，惟在將來售出之時如遭有虧損者，則不在此例。（詳下章）

納稅人將其父親贈與財產之所得，在其父親死亡之先，立遺囑之前，卽行出售者，則此類售價之總額完全爲該期之課稅所得，此在財政部與內地稅局之意見並無不同，然嚴格而言，則此類所得既非得自財產，更不獲自勞力，而其價値之計算，尤漫無標準可循，依廣義所得而言，則不妨視爲課稅所得耳。

（五）餽贈或遺贈之年金　餽贈年金如由於遺產中所得支付者，則最高法院(Supreme Court)決議受益人仍負所得稅之義務，反之，如並不由遺產中所得所支付，如贈與人另以遺產贈給者，則卽不負賦稅義務，故在事實上贈與人使受益人免稅既可，課稅亦無不可，要知年金之數額，雖定以付稅，然遺產管理人對於付給受益人之款項，更不得要求扣除矣。最高法院且謂寡婦依遺囑訂定應得之年金，如由於遺產中所獲利益支付者，則其年金所得，仍負所得稅義務，同時可在遺產中所獲所得下扣除之。餽贈之性質，旣不可返還，更不可取消，故在受贈人方面，照當負所得稅之義務，惟有時服務之養老金，往往有被誤視爲餽贈者，須知養老金之給予，不爲服務者，始得稱爲餽贈，其一般養老金，莫不有服務之關係存焉，是以均不得卽目爲餽贈者也。依普通情形而言，職工之養老金，實皆其平時服務酬報之一部，或在特殊情形下爲股息之一部，惟無論如何，股東批准之恩俸，往往視爲餽贈，再如退伍仕兵養老金及酬金，仍負所得稅之義務，除非根據世戰退伍仕兵法 (World War Veterans Act)或世戰修整賠償法 (Wolrd War Adjusted Compensation Act)下所規定者，則又當別論，仕兵寡婦或家族之養老

金，完全爲餽贈性質，故得免稅權利，其餘如仕兵或其家族，依據兵險與復職法（War Risk Insurance and Vocational Rehabilitation Acts）之所訂定而取得之賠償概可免稅各邦政府之養老金，完全爲過去服務酬報之一部，亦得免稅。

（六）鎖售免稅證劵之所得　此項所得，依然負所得稅之義務，雖然證劵上之利息，仍可要求免稅，聯合準備銀行之股息，亦可免稅，其他如損害之補償，疾病之賠款等皆得免稅權利。

（七）牧師居屋之租值　此項租值依法不視爲課稅所得，惟如牧師得該項權利收現金作替代者，則卽與一般之酬報無異，須照常課稅，此在教堂方面，牧師之居屋亦當代付租金，與易以現金原無分別，惟稅法之待遇，則顯見不同，前者免稅，後者課稅，要亦美國稅法不課心理所得之特徵耳。

（八）其他免稅之規定

（甲）美國人民而非美國之居留民，換言之居留美國境內六個月，然其勞力所得並不得自美國，則依法免稅，否則未始不可要求免稅，惟該類所得之費用，不得扣除耳。此間所謂非居留民，意卽他國之居留民，因故不居該國之人民而言，如納稅人既非美國路客，更無一定之居留地者，則依法仍視爲居留民，稅法且明文規定非居留民之居期，以六個月爲限，至於是否得自美國，則完全以其服務之機關爲標準，而不以報酬支付之地點爲根據也。

（乙）凡外國政府投資美國證劵之利息，存放美國銀行之存息，及投資其他一切事業之所得，皆可免稅；外

國政府駐美之大使公使及隨從人員等，既非美國之居留民，其薪給亦不取自美國，故其所得，完全免稅，其投資美國證券存放銀行之利息，亦可免稅，惟經營他業之所得，則依然負賦稅義務。更如外國駐美之領事及其人員等，其薪給所得亦同此理，而其他所得，仍課賦稅。惟美國人民而爲外國政府之領事人員者，其薪給所得，仍然賦稅，除非其居期不滿六個月者，則不在此例，又如領事由美國法院指定爲本國人民財產管理人，此類所得，仍負所得稅之義務，關於政府資送留學之學生，外國政府所津貼之生活費用，例不課稅，惟外國留學生兼營其他業務或服務各業之所得，則仍然課稅。

（丙）凡所得由於公用事業，政治組織，地方團體，及其他一切公共機關者，皆得免稅，惟此類組織之性質，以謀公共之福利，維持公共之秩序者爲限，否則，如一般專以營利爲目的之組織，當然不在此例，再如租賃邦或市財產之所得，最高法院爲推進市政府或邦政府之效能起見，有時亦往往有免稅之判例可循，更如船主互保海險會 Shipowners' Mutual Protection and Indemnity Association 因其組織之目的，不在盈利，故亦可免稅，惟此會投資之所得如利息，股息，房租等，則仍負賦稅義務。

（丁）夫婦別居或離異時之贍養費，一方面既非課稅所得，一方面亦不能要求扣除，損害名譽之賠償金，神經錯亂之賠款等，均非課稅所得，政府特許發行免稅公司債，其利息所得，當然免稅。非居留民之航船如依外國法律者，其所得依例免稅。凡依一九二二年對華貿易條例設立之公司，如股東原爲中華民國之居留民者，其股息所

得或應得盈餘，均不視爲課稅所得。

(戊)公務人員俸給之免稅，詳薪給報酬所得節。

(己)公司股息之免稅，詳股息所得節。

(庚)利息之免稅，詳利息所得節。

第六節　稅額儉約之計算述例

現行稅法規定個人免稅額爲一千元，家長或已婚夫婦之免稅額爲二千五百元，如夫婦雙方分別要求者，亦可由一方作完全之要求者亦無不可，關於此點，納稅人可以選擇儉約之稅額，茲舉例如下：

第一法——丈夫要求豁免者

丈夫所得之淨額（包括一萬元勞力所得）	$40,000.—
減除：個人免稅額	2,500.—
應課附加稅所得之淨額	$37,500.—
減除：勞力所得救濟	1,000.—
課稅所得之淨額	$33,500.—

$36,500.—之應納所得稅稅額		$1,460
$37,500.—之應納附加稅稅額		4,535
妻室所得之淨額（包括三千元勞力所得）	$10,000.—	
減除　勞力所得救濟	300.—	
課稅所得淨額	9,700.—	
$9,700.—之應納所得稅稅額		388—
$10,000.—之應納附加稅稅額		300—
應納稅額合計		$6,683—

第二法——妻室要求豁免

丈夫所得之淨額（包括一萬元勞力所得）	$40,000	
減除　勞力所得救濟	1,000	
課稅所得淨額	$39,000	
$39,000 之應納所得稅稅額		$1,560
$40,000 之應納附加稅稅額		5,126

妻室所得之淨額（包括三千元勞力所得）		$10,000	
減除：	個人免稅額	2,500	
	應課附加稅所得之淨額	$ 7,500	
減除：	勞力所得救濟	300	
	課稅所得之淨額	$ 7,200	
$7,200	之應納所得稅稅額		288—
$7,500	之應納附加稅稅額		155
	合計應納稅額		$7,123
依第一法計可儉省稅額		$ 440	

上例中如丈夫要求免稅額者，即可儉省稅額四百四十元。在計算應納稅額時，當須注意如股息，利息等所得，僅有附加稅之義務，而並無所得稅之責任者，有時可儉省稅額弗少，更如對於勞力之救濟，亦不可忽略。納稅人夫婦雙方，如分別要求免稅額者，以二人俱在外謀事者爲限，否則爲稅法所弗許焉。

（一）誰是家長　依稅法規定，謂家長係一家之主，維持一家有關各親屬之生活，如血親，姻親，嗣親等，關於是類家屬依賴人之確定，完全依據倫理觀念或法律規定，而且家長在一家之中，必有其最大權力，惟須知家長僅得

維持家屬依賴人之生活，不可使之怠惰。

(二)個人免稅額　未婚個人或已婚夫婦而分居者各得免稅額一千鎊，非居留民之免稅額亦為一千鎊。

(三)家屬依賴人之免稅額　家屬依賴人（不指夫或婦）之免稅額為四百鎊，惟家屬依賴人以無力生活者或殘廢者或年齡在十八歲以下者為限，關於此點，非居留民並無要求權利，且是否家屬依賴人問題，亦往往不易解決，稅法規定兒童之所得超過半數得自信託人者，其父母即不能再行要求居留民維持國外家屬依賴人之生活費用，而該家屬依賴人，確以殘疾而不能謀生者，可以要求減免也。

(四)個人豁免額之更改　在納稅期間納稅人之個人豁免額，往往有因種種原因而更改者，其應扣之減免額，可依比例方法而推定之，半月以上者作為一月計算，半月以下者不計焉。茲分述其更改之原因，並舉例如下：

(一)由於結婚之原因

(例甲)某甲在一九三四年之前一月為獨身者，在該年七月二十日與某乙結婚，甲乙二人如依普通年度作合併之呈報者，則個人之豁免額，當為二千二百另八元三角三，即一千元中十二分之七之二倍，再加二千五百元中十二分之五，如甲乙二人分別呈報者，則各得豁免額一千一百另四元一角七，即以二人合併之豁免額平分而已。

(例乙)甲乙二人在一九三四年七月之前，各為一家之主，於七月一日結婚，即行同居，如依曆年作合併

呈報者，則豁免額當爲三千七百五十元，即二千五百元中十二分之一之二倍加二千五百元之二分之一，如二人分別要求各得其半亦無不可。

(二)由於死亡之原因

(免內)甲乙二人爲成婚夫婦，在一九三四年之十一月終，乙婦因病身亡，二人原無其他家屬依賴人，則乙婦之豁免額當爲一千二百二十九元一角六，即二千五百元中十二分之十一之半數，或爲一千一百四十五元八角三加一千元中十二分之一（八十三元三元三），甲之豁免額亦爲此數，如二人合併呈報要求者，則當爲二千二百九十六元六角七，蓋全以死亡日比例計算也。

(例丁)某甲之子年未十八，在一九三四年之六月二十日身亡，某甲在呈報所得時要求原有之個人豁免額外，尚得家屬依賴人之豁免額，二百元，即四百元中十二分之六。

(例戊)甲乙二人爲成婚夫婦，在一九三四年之六月三十日，夫因病身亡；按甲生前尚供給其十齡子之教育金。甲身死之後，其子之教育費，改由乙婦負担，如乙依曆年度作呈報者，則除個人之豁免額外，尚得要求家屬依賴人之豁免額二百元，即四百元中十二分之六，而甲之豁免額亦與乙婦無異焉。

(五)勞力所得之減免　凡勞力所得例許減免（已見前例）納稅人所得總額中之第一個三千元，無論是否勞力所得，均得享勞力所得之減免，如納稅人之所得總額爲一萬四千元，且其勞力所得，確超三千元者，亦得提

出證明，要求減免。

（六）依對華貿易條例設立公司之減免　凡依一九二二年對華貿易條例所設立之公司，其所得不負盈餘利潤稅之義務，中華民國居留民而得其股息者，完全免稅，惟如非中華民國居留民得其股息者，仍為課稅所得。

第十四章　資產盈利及資產損失 (Capital Gains and Losses)

第一節　應行注意之事項

一九三四年美國稅法規定資產盈利之稅率為百分之十二，且依資產之購置時期（自一年至十年以上）為根據，分資產為五類，凡資產盈益須負所得稅與附加稅之義務，惟在個人方面，其盈益與損失之決定，當完全依其握有資產之時期為計算之標準，一般定為資產損失之要求扣除，不得超過資產盈益之總額再加二千元。在決定資產盈益與資產損失之時，當先下定了列三點：

（一）是否為資本資產問題 (Capital Assets)

（二）購置該資產之時期問題

（三）損益之發生是否由於交易之結果問題

至於損益之確定，對於出售資產之本來價格，應有明白之表示，通常所用者計左列三種：

(一)原價(Cost Basis)為購置資產所付之代價，或製造所費之成本，加上購進手續上所需之運費，用金，保險，裝置費，捐稅，以及其他雜費等，此項價格之確定，應注意資本或收益之支出。

(二)公定市價(Fair market Value)為資產交換時買賣雙方願意成交之價格，惟有時引用一九一三年三月一日之公定市價。Fair Market Value, March 1, 1913 者，乃指各項資產購置於該日前者，而於該日重行估定其價格(依財政部之規定)，作為以後計算損益之根據。

(三)調整價值(Adjusted Basis)為資產價購後因擴充改良之資本支出與歷年推算之折舊，予以調整，作為計算損益之根據，此項價值，即稱之曰調整價值。

第二節　資本資產之釋義

稅法上所定資本資產為納稅人之非營利之資產，即其資產之性質，屬於自用者，不包括商品存貨，蓋商品存貨，納稅人原為出售以求盈利之資產也。是知資本資產之決定，固不限於資產之性質，而端在納稅人購買資產之原因也；例如地產商之地基房屋，自當視為營利商品，而其木器生財，則實為資本資產，反之，在木器商方面，則情形恰恰相反，故房屋地基等不動產，未必即屬資本資產，而一般人視為商品之資產，又未始不可為資本資產矣。合夥商店合夥人之盈利，與銀行存戶之利息，如一旦過戶，則交易之結果，依法視為資本資產之損益，稅法規定，凡將銀

行存款債出（指定戶轉讓言）因而所受之虧損，不得作為呆帳，要求扣除，如能證明確受虧損者，則無論是否由於交易之結果，均可要求扣除，又如將煤油井或類同資產出租，因而所得之紅利與使用費等，依法不視為資產盈益，然如以之出售，則其損益即須屬諸資本資產一類之中。

第二節　資本資產損益之處理

（甲）資產損益之轉帳　在個人方面，資產損益之計算，當依資本資產之購置時期之久暫為根據，前已言之，稅法中規定者如下：

（一）資產之購置期在一年以下者，其損益以全額計。

（二）資產之購置期在一年以上二年以下者，以其百分八十之損益可以轉帳。

（三）資產之購置期在二年以上五年以下者，以其百分六十之損益可以轉帳。

（四）資產之購置期在五年以上十年以下者，以其百分四十之損益可以轉帳。

（五）資產之購置期在十年以上者，以其百分三十之損益可以轉帳。

以上百分率之規定，自不指稅率而言，不過為計算純所得時之一種根據，而且此種規定，不適於公司事業，蓋在公司方面，無論購置資產為期幾年，其損益全額均可轉帳，並無限制，故此種百分率損益之轉帳，適於個人以及

信託人遺產受益人及合夥商也。

（乙）資產損失要求扣除之限制　資產損失之要求扣除，依法有所限制，卽其損失之扣除，不得超過資產盈益再加二千元，如無資產盈益相抵者，亦以二千元爲度，關於此點，除銀行爲例外，其餘公司及個人均適用之，依條例規定，則資產盈益之計算，實無庸扣除資產損失也，例如某甲年有課稅所得一萬元之收入，完全投資於有價證券，在出售之時，虧損計達五千元，依一九三四年條例之規定，其可以要求之扣除，亦僅二千元耳，其餘八千元，仍負賦稅義務，稅法曾引下例以資證實某年某納稅人之資本資產損益如下：

資本資產	資產盈益總額	資產損失總額	購置時期	轉帳百分率	轉帳所得額	轉帳虧損額
1.公司股票		$7,000	9月	100		$7,00
2.債券	$4,000		1½年	80	$3,200	
3.地產買賣		3,000	2½年	60		600
4.公債	3,000		6年	40	1,200	
轉帳損益之總額					4,400	7,600

依條例規定損失總額雖有七千六百元之巨，而實際可以要求扣除者，亦祇六千四百元耳（四千四百元加二千元）如在公司事業中，則資本資產之損失，可在同類所得中全額扣除之，並無百分率之限制，惟其損失之數

額，亦僅以二千元為度。以言資本資產出售，對於資產折舊一層，須分別要求扣除，且依條例規定，折舊之扣除，並無百分率之限制，故在售賣之際，遇有虧損時，可多要求折舊之扣除，以彌補之。再如出售證券之賦稅，依法不得在售價中即行扣除，亦須分別為之計算。

(丙)合併所得額報告表中之資產損益　一九三四年之條例中明定夫婦二人資產虧損之要求扣除，無論採單獨申報法，抑採聯合申報法，各以二千元為最高限度，換言之，在聯合報告中最多可要求四千元之虧損扣除，且不得互相輾轉。而使一方之扣除，有超過二千元之度，如夫方之虧損超過二千元，而在婦方則並無虧損，則依法不得以夫之超額虧損轉與婦方而要求扣除也。惟上述虧損要求之限制，在銀行為例外，前已言之，蓋依稅法規定凡銀行信託公司等，其業務多以存款放款為主，而以代發有價證券為輔，是類虧損，不可視同資產損失，故不受上述之限制，惟須知此種例外，僅以出售債券為限，如其他貨物及其資本資產之虧損，則仍無例外。例如某銀行購買某公司股票，每股計一百十元（票面一百元），其後出售每股一百元，則此十元之虧損，仍受條例之限制，如售價不及百元者，要求扣除每股至多不得有逾十元也。

(丁)購置時日之計算　資產購置之時日，與虧損之百分率，極有關係。依稅法規定，獲得資產之一日不可計入，面出售資產之一日，則須計算在內，且須在獲得後一日即行開始計算，不可俟款付清後，始作為購置之第一日，如納稅人分期收買公司股票者，則其購置之時期，須俟收買股票到手後分別計算，如任擇一日作為全部股票購

置時日之根據者，概爲稅法所弗許，再如股票股息之計算，當依其原有股票之獲得後一日爲根據。亦不可以股票股息取得之日始計其購置時日也。故遺傳之資產，當以獲得時之價值爲根據，可無問題。

（戊）備售之資產　凡納稅人備售之資產，依法不得視爲資本資產，如地產商之地產，即屬商品，反之，一般購置之地產，原不備售者，即爲資本資產也。

（己）廢棄資產之虧損　廠屋傢具等在一般事業中，均爲資本資產，該類資產廢棄後因出售而所遭受之虧損，是否亦受百分率之限制，依條例解釋，則是類損失完全由陳舊而來，原非以物價而發生，則不受條例百分率之限制，可以完全扣除之。蓋條例所限制之虧損，爲交易之結果而來，至如因日常動用而遭受之虧損，自不在限制範圍之內，故納稅人藉此以逃稅者，累見不鮮。

（庚）無價值證券之虧損　如納稅人所有之證券已無價值者，則其所受之虧損不受條例上百分率之限制，反之，如納稅人將其出售者，則所受虧損仍受限制，法院曾舉例說明之，謂某甲有證券三萬元，後以四元出售，共計虧損二萬九千九百九十六元，此項巨額之虧損要求扣除，依法受有限制，再如債務中之債務人不能償還其全部或一部之債務者，則債權人所不能收得之一部或全部，可以作爲普通呆帳，完全要求扣除，而無所限制。

（辛）沒收抵押品之虧損　凡將抵押財產出售，其售價不及債權額，而此短少之一部，又無收回之希望者，則此種虧損，依法不視爲資本虧損，與普通呆帳無異，可以完全要求扣除

(壬)清理之資本返還　股東得自公司清理時資本之返還，其所受虧損依法視爲資本損失，受百分率之限制，反之，如清理時所返還者爲盈餘，則依法仍視爲普通股息，此爲一九三四年稅法之矛盾處，而當局所不可以理解釋者也。

(癸)拋賣之損益 (Gain or Loss from Short Sales)　所謂拋賣者，即俗稱空頭，其目的在求投機之利益，且其購置之時日，往往不及一年，故一般以投資爲目的之買賣，均可稱之爲長期買賣，依法兩種買賣之損益，均屬資產損益，故納稅人依據稅法之規定，即可藉爲計稅之根據。

綜上所述，均係有形資產，至於無形資產如電影片版權等之處理，亦與前述之方法無異也。

第十五章　營利之所得

第一節　概論

營利事業所得之計算，計算根據其交易獲利之多少，作爲計稅之標準，換言之，即以其賣價超出其成本之一部份，作計算所得稅之根據也；故其價値之根據，實甚重要，普通以資產之原値，即以購置資產所付之代價或製造所費

之成本，加上購進手續上所需之運費，佣金，保險費，裝置費，捐稅以及其他雜費等，減去該資產已攤銷之折舊爲原則。

交易之成立，未必皆應納稅，如公司之出盤或改組等，即毋須納稅，本節所敍者，資產之原值與售價之差對之一般原則，至各項特別交易之成本與售價，則容於以下各節另詳之。

（一）成本價值（即原價）　所得之計算，既根據成本價值與售價二項，其中售價一層，自無問題，惟成本價值若干，時生困難，緣成本價值之意義，謂獲資產所支付或耗費之全部代價也，此在購進資產之發票上價值減去折扣，則爲其購進之原價，並加上購進手續上所需之種種費用，如購進不動產時之捐稅丈量費登記費等，購進機器生財及商品原料之關稅，運費，在途保險費，佣金，及裝置費等，在自行建築之房屋及自行製造之生財物品等，則包括其製造或設置上之全部成本，即所支用之原料人工及依照適當方法所加攤之廠務費用是也。故在會計記錄較爲完備之事業，其資產之成本價值，當可在其帳册中查得，且此項價值之數額，每屬確定，不致有任意上下之可能，而成估價標準中較爲可靠之價值，且各項資產之原記價值，無不以其成本爲標準，是以其成本價值之計算，並無多大困難矣。資產之價值，因種種關係，隨時日以增減，然此種所增價值，既不可作爲納稅根據，所減部份，亦不可視爲納稅可扣除之損失，因其所增或所減價值，爲時既暫且不確定，若將其資產出售，則納稅或扣除之部份，方可確定，故所得之計算根據其出售年度，關於此點，各年之納稅根據與扣除部份均各不同，茲比較如下：

資產號數	資產成本價值	重估價值	售價	納稅之根據及損失扣除 1913——1915	1916——1923	1924——1926
1	$1,6[illegible]	$1,200	$1,500	$ 500	$ 300	$ 300
2	1,600	900	700	300*	200*	300*
3	1,300	900	1,200	200	200	200
4	1,[illegible]	1,200	7[illegible]	300*	300*	500*
5	1,02[illegible]	1,200	1,[illegible]	100*		100*
6	1,[illegible]	[illegible]	[illegible]	80*		80*

資產重估價值一層，在一九一三年，始經國會提出通過，然納稅則根據成本價值之差是也。資產之價值除原有成本價值外，若有其他有關之資本支出，亦須加入資產價值內，然資本支出與收益支出之區別，美國稅法僅允下列二項支出作爲可以增加資產之成本價值。

(甲)支出直接轉入資產帳目者；

(乙)支出誤入費用項目轉而改入資產帳目者；

稅法對於甲項之增加資產成本價值，依會計學理言，原無否認之理，對於乙項則頗多嚴格限止，其目的無非在防阻逃稅耳。事實上有若干種支出，其性質頗難劃分者，如在原有資產之上加以一部份之改良或換置，欲決定

其為資本支出抑或為收益支出，有時頗多周折，而非一時所能明瞭者，例如房屋一宅，原有木窗，頗不雅觀，今全部改為鋼窗，則所需巨費，其將借入房屋帳戶，而作為資本支出乎？抑借入修理費帳戶內，而作為收益支出乎？其情形較為複雜，其處理方法，遂亦頗不一致，茲將各家主張分下列三種以述之：

(甲)主張將鋼窗支出之全部，作為資本支出增加房屋之價值，而且並不減除其木窗之原值，其理由以為鋼窗之本身，顯為資產而非費用，故應記入資產帳戶。

(乙)主張該房屋因換置鋼窗之故，而增加其效用或收益或使用年限，則此種支出不可視為資本支出，而應借入修理費帳戶。

(丙)主張該屋更換鋼窗而增加其價值，則其所謂增加一部份，應作為資本支出而其抵銷木窗之一部份，則應作收益支出。

考上述三派主張，第一派則跡近疏濫，結果易使資產之價值虛漲；第二派之主張，雖較穩健，然其費用若干，對於本年度之損益頗難準確；再論第三派之主張，則較為穩健，與資產估價之原則，亦相符合，故為一般會計學者所贊同矣。資產之價值，每因經營之過程中而減少其價值，此種價值之減少，可分為二種：

(甲)折舊　固定資產之折舊，為使用或物質消失之結果，而使其效能及價值因而減低者，如房屋因居住年久而破舊，機器因使用耗損而廢棄等皆是。

(乙)耗竭　固定資產之耗竭爲採取或耗用之結果，而使其數量及價值因而減少者，如礦山之久經開採而礦苗漸少，森林之久經砍伐而木材之漸稀是也。

有若干種之資產，受法律限定其應減價值，有若干種之資產，事實上並無折舊，例如土地。

以言無形資產，如專利權版權特許權與商譽等，皆可交易，此種交易之盈利既須納稅，損失亦可於其他所得中扣除之；至其盈利之計算，原與普通資產之計算無異，即在其售價中減去成本價值是也，然其價值之計算，較爲困難，在企業繼續經營期中無形資產之計算方法，茲以商譽爲例，列之於左：

(一)先求得其本年度之純益額：

(二)再求其有形資產之純值，

(三)確定其投資該業之資本尋常利率；

(四)以第三項乘第二項，即得資本報酬；

(五)從第一項減去第四項，即得額外純益，

(六)以第三項除第五項得額外純益之資本值，亦即無形資產之價值也。

如甲商店某年之純益額爲二萬元，其有形資產之淨值爲二十萬元，尋常投資該項企業之利率爲八釐，則該年甲商店之商譽價值爲五萬元，其計算之方式如下：

純益額　$ 20,000

投資該業資本之尋常報酬(8%×200,000)　16,000

額外純益　4,000

商譽價值——$4,000×8%——$50,000

依照此法以計算其純益若有差別，則商譽之價值，亦隨之而有增減。雖然無形資產在表面視之，若無有成本者，其實不然，無形資產亦有成本，如爲獲得此無形資產而耗去之一切費用，盡是無形資產之成本也。再無形資產中亦須有相當折舊以減少其價值者，如專利權，若有規定之年限者，則須逐年攤折舊以減少其價值。其他如代替品及不適用等發生之可能性，亦須隨時注意及之。

再論賣買本公司之股票或債券，其溢價部份既毋須納稅，折價部份亦不可作納稅之扣除，凡捐贈之股票，概以增加股本視之，其重買或再賣股票之損失，不可作爲納稅之扣除，盈餘亦可不納稅。更如債券之溢價或折價，完全爲其利息關係，若在未到期前卽行收歸者，卽有損益存在，公司於此種之所得，則須納稅，此項損失亦得扣除。若賣買他公司之債券，亦同此理。除非此債券之折價或溢價屬於他公司契約訂定而不能攤減者。股票之出售低於票面價者，不能於納稅中扣除之，已如上述；惟如股東在認股之後，股款收齊之先，有時有利息之收入，則須納稅，反之，公司於認購他公司股票之後，現金付齊之先，所付利息亦可作爲納稅之扣除，至因發行股票而用去之費用，僅

可作爲資本支出而不可要求扣除。

第二節　分期付價銷貨及其他交易

（一）分期付價銷貨　分期付價銷貨利益之計算，美國稅法昔無明文規定，按此種銷貨實即簽訂合同，約定分期償淸貨價之交易，其要點列之如左：

（一）買賣雙方訂立延期拔付貨價之契約。

（二）有時在貨價未付清之先，購貨者給與銷貨者以相當之抵押品，以資保障。

（三）購貨者若無能力付款時，銷貨者對於出售財產，有全權處置之權。

惟自一九二六年始，稅法規定分期付價銷貨，請按本年度歲入法案之規定，有下例三點，應加注意：

（一）動產之出售，其付款之次數及數額，並無限止，惟銷售者限於經營此業之公司或其他法人；

（二）凡除商品外其他動產偶然發生之交易，其價值逾於一千元，且其第一次之付款不過全價百分之三十以上者亦屬之；

（三）不動產之交易，其第一次之付款不過百分之三十者，亦作分期付價銷貨處置之。

分期付價銷貨所得之計算，在會計上不能如普通銷貨之簡便，通常關於此種利益之計算方法有三：

（一）於交易成立時，即將該交易所獲得之全部利益，作為收益。

（二）將所獲利益不即完全作為本期之收益，俟全部貨價付清後，始一次作為收益而轉入損益帳內。

以上二法，前者失於過濫，未免忽略其未曾確實獲得之利益，後者則又未免過慎，將已獲得之利益，亦不轉入本年度之損益帳，而使本年度之利益為數不確。

（三）將所獲利益，按每期付價之比例，將其已經確實獲得之利益，作為本年度之收益，而轉入損益帳內。在三法之中，以此法為最穩健。

茲舉例以說明之如下，設於十月一日出售汽車一輛，其成本為五百元，售價一千二百五十元，言明第一月付一百五十元，以後每月付二百元，二月之後該顧客即無能力續付，其會計上之記錄，應如左式：

1. 在銷貨之時：

分期付價客戶	$1,250	
銷貨成本		$500
預計利益		750

2. 一月付款收到時：

現金	$150	

	借	貸
分期付款客戶		$150
預計利益	90	
分期付價銷貨損益		90

計算法$\$150 \times \frac{750}{1250} = 90$

3. 第二月付款收到時:

	借	貸
現金	200	
分期付款客戶		200
預計利益	120	
分期付價銷貨損益		120

4. 收回銷貨時:

	借	貸
收回銷貨	$360	
分期付價客戶		$360

計算法: 分期付價客戶 900 —預計利益 540=360

預計利益　§540

分期付款銷貨　540

分期付價銷貨中之第二及第三兩種規定，其第一期所付貨價不得逾於全價百分之三十，此種規定，原無理由，其限於一會計年度必須付清之銷貨，抑不論年限之分期付價銷貨皆可應用者，稅法上亦無明文說明，且動產之交易並無此種限止，而於不動產之交易則即有此種限止，可辯之處不一而足，然而捨此百分之三十之規定以外，亦不能再提出較此爲宜之限止耳。

分期付價銷貨之利益計算，既以確實獲得者而轉入損益帳爲宜，同時會計上損益之決定，應採權責發生爲根據，則二點未免矛盾，例如在同一專營分期付價銷貨之公司，若以權責發生爲根據，則反有盈利，若根據利益之確實獲得者爲計算之標準，則恐有虧折，未始絕不可能，若其初按權責發生爲根據，即呈報其所得，其後在分期付價未曾收清前，即改爲收付實現爲根據，則所得難免申報，納稅恐亦重復，此在營分期付價銷貨之業者，所不可不注意也。

第二種之分期付價銷貨，其第一次付價之成數，極爲重要，緣美國稅法將分期付價銷貨與不動產之分期付價及分期抵押借款分別殊嚴，因爲在分期抵押放款中，其第一次之付價，不可屬於合同售價中之一部，僅可視爲買價（Purchase Price）中之一部，關於此點，舉例敍之自易明白，例如在一九三六年七月一日甲售與乙土

地一方，售價九百五十元，成本五百元，乙付與甲每月二十五元外加利息，兩年之後，其餘三百五十元，作爲抵押借款，若採曆年爲結帳，其記帳列左：

第一次付款	$150
合同訂定價格	600
買價	950
甲之毛利	450

該年之課稅所得$150×45/600　　$112.50

若當時乙卽將六百元期票付甲，則甲宜將上述五百元完全作爲盈餘假使甲所採會計年度每逢六月底結帳者，則上述交易，依稅法解釋，卽不可作爲分期付價銷貨之交易，蓋三百元付價逾於買價九百五十元中百分之三十故也。至分期付價銷貨中之費用，若佣金等類，或以付出一年爲根據，或以交易發生一年爲根據，槪可要求扣除，惟不可重復。其他遞延付價之銷貨，其第一次付價逾於全價百分之三十，而其餘款項則用期票方式以清償者，可將已收現金，扣去其成本，成本既已全部扣除，則現金收得部份，完全屬於利益矣。退而言之，分期付價之客戶，一旦不能付款，賣者須將其財產收回，則折舊一層，當加注意，而宜在該財產價值下扣除之。

（二）合同銷貨　長期合同銷貨，性質近似分期付價銷貨，其年限稍長者，有繼續數年之久，此種合同銷貨例

以建築業爲名，其利益之計算原理，一本上述，稅法對於合同銷貨一屆，曾有左列之規定：

（一）所得之報告可以根據其完成部份，一切必須費如工程師費及打樣費等均可作爲扣除，未用之原料，須作存貨，有時其未收部份作爲担保（Guaranty）者，則其收益應歸入存收得該款之一年。

（二）所得之報告，亦可將其完全收得之一年，作爲根據。

採用其他根據呈報所得，未始不可，然須適合會計原理，若欲更換其所採呈報根據時，亦無不可，然須附相當理由，而要求扣除不可重復。

（三）股東退股之利益　合夥股東之退股，其所分得之資產，有超過其原來投資之資產時，即可徵之以稅；反之如其不及原來投資之資產時，亦可要求扣除。其分得資產包括原來投資之資本，資本之利息，及其未分得之利益，普通即可以其資本帳代表之，若合夥資產並無增值，商譽並無價值，則股東之資本帳，簡單言之，實即其成本耳至合夥改組之利益，如何算法容於第四節中另詳之

（四）公司解散之所得　公司在解散之時，其財產處分之所得，毋須納稅，其損失亦不可要求扣除，除非其資產變賣所得，償還一切債務而有餘，再將餘款分配股東時，則公司例須作所得報告，以呈報政府，在未得政府核准之前，凡分得財產之股東，其財產須保留一年以上。若公司在解散範圍內仍繼續其營業，其目的不在營利，而不過專待收回投資者，即使偶然有所得，亦毋須呈報，而可豁免賦稅，故公司在解散之後，可不負所得稅之責，除非其變

實財產之所得超過一切債務之時，則又當別論，若其誤付租稅，亦可列舉證據理由，而要求退還。

（五）強迫交換　資產之交換，有出於強迫，而非自願者，例如資產之充公，或遭火損失之資產，由保險公司賠款者，種種情形不一而足，若其資產遭火賠款所得，而不預備重置者，則損失實易計算，若其資產預備重置者，則可將收得賠款購置之，或設別法以重置之，如發行債券股票以購置之，自重置準備項中提出而重置之，亦無不可。若其賠款所得等於或少於重置成本者，可不呈報；若以其賠款重置資產而有餘款，此種餘款，政府即征之以稅，即將原有資產之價值減去其折舊，而與賠款相較，若賠款之數額大於原有資產之價值減去折舊，則即爲課稅所得。關於此點，美國稅法前於一九二四年者，後於一九二四年者，稍有不同，茲舉例分述如下，一九一五年某甲有成本一萬元之房屋一所，被火所焚，計其已耗折舊爲二千元，而賠款則有一萬五千元，完全收到，折舊一層，已在上年納稅中扣除，其重置價值祇須六千元。

（甲）在一九二四年前之法律　在已收賠款中有百分之六十，未曾重行投資，其帳上利益爲七千元，七千元中百分之六十，當爲四千二百元，此數即爲課稅所得，原有資產中百分之四十，即三千二百元，可作一九二四年及以後之折舊準備。

（乙）一九二四年後之法律　其帳上利益既爲七千元，減去其不重行投資之數目，即爲課稅所得，則根據上例，七千元即完全爲課稅所得。

(六)餽贈　一九一八年度之法律，規定餽贈財產須要估價，其估價標準以市價爲根據，目的在出售時可計算其損益，迄今仍未稍改。遺贈財產之課稅，在一九二一年爲國會所廢止，自一九二一年始，美國政府對於由信託公司轉贈之財產，其法與直接餽贈無異，該法律公佈前財產之遺贈，如發生於夫婦之間者，餽贈之財產，既無正確之估價出售之時，遂不能決其損益，於是逃稅現象乃成普遍，然自該法律公布之後，餽贈財產，務須估價，於是逃稅現象，遂不多見、若餽贈財產歸信託公司負責投資者、其所獲利益，既歸業主享受，租稅亦由其負担，遺贈之財產，於收得後卽行出售者，其利益獲得之納稅部份，須由贈給者負担，再其遺贈財產之估價須包括其已獲利益，至贈給者死亡日止遺贈財產之價值可以加上財產收得後之一切資本支出，若改良費等類，但如政府之手續費等，則不可一加也。

第三節　有價證券

有價證券之交易，在所得稅中計算極爲困難，其由於公司改組時之股票交換，或以現金，或以新股調回老股，按此種交換，不可謂強迫性質，亦毋須納稅，不過其股東形式上稍有改換而已，故多數公司之改組，並無眞正股票之交換也，本節所敍，側重此種有價證券之成本及交易之課稅所得。

(甲)每股成本　公司或個人購買股票或債劵者，對其每股或每劵之成本，必須明確認識，若有售出一部份

之股票，則必須按照該種股票之總數，依比例方法以求得其每股成本，債券亦然，不過其求得成本，不可在該股票或債券餘額下扣除之，其在下加一附註，當然未始不可，惟再不可依其發行額而用平均方法以折算其成本，此在會計學方面雖甚合理，然在所得稅計算中，則不可也。證券在市價跌落遭受損失，須在售出之時，方可決定，若證券掮客方面，則又當別論，蓋掮客視證券猶其商品，商品之估價，可以根據成本與市價較低原則，若證券已無價值時，可以要求扣除，惟須提出相當證據，上述種種規定，為基本的而亦最普遍的。

(乙)股票發作股息　凡以股票分派股息，均按其股本實額之總數比例分配之；公司以新股發作股息者，可不納稅，其股票分作股息因而影響其股票之成本者，則當注意下敍三點：

(一)若所發作股息之股票與原發股票之種類並無分別，則股票之價值，可將其原來資本實額以新舊股份總額除之。

(二)若所發作股息之股票與原發股票之性質有所不同，則須按市價比例求得之，詳其他所得股息節。

(丙)其他股息　股息用現金或其他財產作支付者，均無不可，只要其股息提自公積中，然在公司解散時之股息，往往不提自公積。根據一九一八年之議決案，則謂此種公積之付出，減少股票之價值。一九二一年修改法律，亦謂凡公司解散時所付之股息，非提自公積乃減少其股票之價值，同時股息之支付，必須先提自公積；至一九二四年及一九二六年政府再將一九一八年之議決案，重行解釋，謂解散公司之分給股息，必須收回其一部或全部

之股票，公司收買本公司之股票，與股東將股票出售與外人實無二致，若股東之股票售價超過其股票成本，即其所得，此種所得，按照經常稅及附加稅征稅，亦可作資本所得而征稅之。股息之付給，若提自公積者，即超過股票價值，法既不禁，亦毋用納稅，一九二一年之法律，關於股票出售之獲利，免稅部份之計算，根本忽略，然股票出售而遇損失，要求扣除，必須與利益免稅部份相抵，此點一九二一年稅法上所訂定者；一九二六年修改法律，又謂自每年營業之日始，其公積之獲得，須減少股票之價值，故解散時股息之付給，務須減少股票之價值，若其解散時股息有超過股票之原值，則與普通所得無異，概須納所得稅。

（丁）紅股　紅股之價值，頗難決定，其唯一方法，祇有比較附有紅股之股票，與不附紅股股票之價值，若前者之價值超過後者，則其超出部份，即是紅股之價值，然而此種價值之比較，事實上往往不能決定，而其他計算方法，更爲缺乏，紅股出售之所得，應在所附股票價值減除之，待其所附股票出售，若有超出其原來股票價值之上者，即爲課稅所得

（戊）公司改組時之股票　改組時所發之股票，實爲公司與股東間兩方面而已，而損益之計算，即將其股票市價與其成本比較耳，在一九二一年之前，公司改組時股東現金之收得，實無異爲其股票售價之一部，除非此種現金提自公積者，此種現金即稱股息，亦無不可，稅法曾規定二點，用以應付此錯綜複雜之情形。

（一）公司改組時之股票價值，須扣除其交易上獲得之現金或財產價值。

(二二)加上其課稅所得或扣除其遭受損失。

(己)新創公司之股票　公司創立之初,即將財產換取公司股票,其所得可不納稅,其損失亦不可要求扣除。蓋自法律視之,此種交易根本無所損益存在,而其股票之成本,即其所換財產之原來成本也。關於此點,自經一九二一年通過而後,直至現在迄未稍改。

(庚)股票原價之剖解　一九二四年度前,無論何種交易,法律上並不規定公定市價,是以納稅交易,往往逃稅,而其原始成本仍繼續作爲價値之根據,故在公司改組之時,同時收到兩種以上之有價證券,而其中有一種證券有公定市價者,則將來在出售任何一種之時,須記入證券帳之貸方,若其貸方能超出其借方,則全部作爲課稅所得;假使在公司改組時所收到之有價證券,均有其公定市價者,則即可按照公定市價之比例而得其各個原價,倘若優先股之收得,其估價決不可逾於其公定市價,一九一六年法律訂定,謂凡證券須有其公定市價焉。若收得者並非證券而爲現金,或其他財產,則此種財產之公定市價,亦貸入其原有證券帳內可也。

(申)未經改組程序之股票交易　按一九二一年之稅法,凡兩公司間之股票或其他證券交易,毋用納稅,蓋其性質純屬投資故也;是以其原有證券之價値,即其新買證券之成本,惟如有現金收得者,須減去之,現金之付出,亦須視作資本支出而加入證券價値之內,此項規定在一九二一至一九二二年之間則有效,至翌年卽被廢去,僅公司中普通股調換普通股,或優先股調取優先股,毋須納稅,其原有成本即作新股成本可也,

(壬)投機買賣（Wash Sales）　投機買賣之意義，乃同時或相差不多時間，同類證券之買進賣出，其交易之目的，不在取得投資利息而在市價上落之投機利益，投機者故意收買價值低落之證券，抬高其價值使人誤信，此種證券之價值，確已上漲，羣起購買，投機者乘高價之時，再從而出售，以圖厚利，關於此種交易所遭受之損失，現在法律，以爲不可作爲扣除部份，一九二三年十一月起，規定凡出售之證券，其補進在三十日左右者，所遭受之損失，不可要求扣除，若其一部份證券之補進，所遭受之損失，仍不可要求扣除，惟此種損失可以記入備忘錄或加入重置股票之成本內，使其新股票交易發生之時，不致再有此種現象。

(癸)股權之出讓　股權與股息之關係，極爲密切，依通例而言，出售股息與出讓股權，其結果實無不同，稅法上對於股權之出讓，大多忽視，惟在一九一八年之稅法，則按照其全部售價作納稅根據，蓋按股票之所有權而言，則股權實與股息不同，此種立論，自屬欠通，即使依會計原理而言，亦無可取之處，是以最高法院規定其售價超過其現價時，作爲課稅所得，例如某甲有某公司股票一張，計七百十元，其後某公司增加資本，規定凡置有舊股一股者，再出現金一百五十元，即可得同價之新股二股，某甲乃將其原有股票出售與人，售價三百五元十八四角八分，則其課稅所得，根據上述最高法院之規定，則爲七十八元四角八分，其計算法如下：

股權售價　$358.48

新股成本（新股東）　150.00

新股東之每股成本		$508.48
減：老股東之原來成本—		
老股成本	$710.00	
新股成本	150.00	
兩股總成本	$860.00	
老股東之每股成本		430.00
出讓股權之課稅所得		$78.48

其差額二百八十元（七百十元減四百三十元）貸入證券帳內，換言之，其七百十元價值之股票，一變而爲四百三十元矣。茲示計算方法於左：

$$V = \frac{R(C-S)}{R+1}$$

V——老股每股應減低之數

C——老股每股之成本

S——置有老股而認購新股之代價

R——購取新股權所須之老股數

試以數字代之求其課稅所得於左：

$710－$150——$560

$560÷2——$280

$358.48—$280——$78.48

惟最近公布所得稅法股權之出讓與市價亦大有關係焉，再將上例以說明之。若老股之市價為五百五十元，則股權之成本當如下式：

$$\frac{\$358.48}{\$550+358.48}\times\$710 —— \$280.16$$

此二百八十元零一角六分即為其股權之成本，出售與否，可不置問。

綜上所述各種規定，非惟適於證券交易，亦可應用於一般其他之資產交易，凡財產之購置，原在生產或投資者，則遇有交易發生，租稅可以豁免。（投機買賣及原為出售者在外）長期租地之交易，即屬此類，至兩人間之股票交易，即稱納稅交易矣。故豁免租稅之交易，不可含有現金或其他財產，否則即須納稅，然稅額必過其現金或其他財產之收入部份。

第四節　營業改組

前節對於改組時股票之成本及其他價值已約略敘之；惟未嘗詳析，故本節對於企業合併或改組時之所得，再作進一步之商討焉。

美國稅法視改組之範圍如

（一）擬立合併（Amalgamation） 將現存二個以上之公司同時解散，而設立一新公司，謂之擬立合併。

（二）吸收合併（Merger） 將已設立之數個事業合組而成一復合的營利事業，並同時加盟之數個事業喪失其獨立資格。

（三）股權公司（Holding Company）及托辣司（Trust） 股權公司之設立，有時以事業統一為目的，有時以金融之流通為目的，其合併公司之方法，以保有該公司相當之股數而操縱其營業為主旨，此種合併方法，為現代公司合併所最通行者，按股權公司在法律上並無其名，惟在會計學及金融界方面則極為普遍。股權公司握有半數以上之投票股（Voting Stock）者，則該公司即為股權公司下之附屬公司，須列入股權公司之資產負債表中，其附屬公司中之少數股權作為一種準負債（Quasi-liability），至於股權公司資產負債表之目的，原在表現其統制之情形，其未滿半數附屬公司之股權，當無操縱資格。

（四）聯合公司（Affiliated Corporation） 將全部或一部資產轉交與第二公司，無論該第二公司為新擬辦或舊設立，惟稅法上規定至少須有百分之八十投票股與百分之八十或大於此數之其他股份者，謂之聯合

公司。若半數以上之投票股權，仍爲第一公司所握有者，則此公司即爲股權公司，而第二公司則稱附屬公司；若其投票股權，不滿半數，甚至一無所有時，則稅法上即稱該兩公司爲聯合公司，此金融方面，與稅法方面之觀點不同也。

在上述諸類中，第一類與第二類之合併，必須將全部資產負債移轉於合併成立之公司，其一有新股東之加入，亦屬可能。第三種與第四種合併之分別，在於股票交換之方法，前者以股票換股票，而後者則以財產換股票，再前者之股票，必須向附屬公司之股東買進，而後者之股票，則附屬公司爲取得資產直接對管轄公司而發出，且前者附屬公司之股票多數僅過半數即稱合法，而後者之股票則非至百分之八十不可，此百分之八十之規定，實無充分理由，至逾半數之限止，則頗爲適宜也。

（五）重募資金（Recapitazation）　稅法上對於重募資金根本忽視，按重募資金之意義，即在催繳舊有股款，而再發新股或債券，如新發債券，收回舊有股票，或增發新股，收回老股等，法律上皆視爲重募資金之結果。

企業改組損益之算定　企業改組稅法上否認之損益如下：

（甲）　證券換證券，包括股票與債券；

（乙）　公司之財產換取證券者；

（丙）　將證券轉交股東，而不收歸其他股票者；

（丁）財產轉交與公司，如上段所敍者。

凡如證券外之現金或其他財產之收入，在增加交換證券之價值者，卽成納稅交易；反之，如純爲證券收入，卽可不納稅，此納稅部份，亦視其公定市價超出其原值之部份爲根據，故其所得之納稅部份，決不超過其收入之現金及其他財產之公定市價以上。在收得現金或其他財產而受有損失，其損失不可要求扣除，蓋課稅所得之部份，不能扣除其損失也。

一九二一年之稅法曾規定在改組時現金之收入宜貸入財產之原值中，此稅法通過未久，財政部卽嚴格規定，免稅之改組，乃不允股東間授受現金，然此點顯與上述現金之收入宜貸入財產之原值中，發生矛盾，國會目睹此種現象，乃於一九二三年之一月一日重行頒布新稅法，則依財政部之原意，對改組之現金或其他財產之收入，爲增加證券之價值者，不可要求免稅，其現金之收入部份，加上其原值，卽爲其售價，故其課稅所得決不逾於現金之收入部份。

公司自公積中提出之現金，或其他財產而付與股東，如甲丁二項之情形者，則係一種股息，當然須納附加稅，若甲公司之股東將資產轉交於新公司管理，同時收得新公司之股票，而股東付與新公司以相當現金提自其資產中，則此種現金亦係甲公司之股息，當依附加稅率核算其應負稅額，否則變成售價之一部，則依所得稅及附加稅規定以徵稅矣，然若新公司出售其一部份股票所得之現金，分配與甲公司之股東者，則依法卽不視爲股息，

蓋其來源不同也；此項法律，當爲新法，在一九二四年修改法律時，始經議決而頒佈者也。若現金或其他財產之收入，其情形若乙項者，公司即將其現金或其他財產，分與股東，則可免稅，否則，作課稅所得視，然其納稅部份之限止，如前節所敍述。在一九二四年度之前，公司將他公司之股票作爲股息，而不收歸其他股票，如上述丙項情形者，則在稅法上視之，無異財產股息，在一九一六年度之稅法，且規定此種股息，不能超過發行公司之公積。

公司合併成立時財產價值之根據　以言公司成立後之財產價值，蓋其多數股權操於併合之新組公司，則股東間即無所謂課稅所得，然若股權在百分之八十以下，而用財產付給者，則即有所得之納稅，損失之扣除關係存爲至於百分之八十之股權，乃指已發之投股票或同數之其他股份而言，並非指法定股數而言也。

公司對於新得財產價值之記載，應以何者爲根據，頗成問題，因爲其結果非惟包括折舊之將來扣除部份，亦與出售時之損益有莫大之關係。在繼續經營之事業，其股東並無更改者，稅法規定其成本須根據其原來之價值減其攤負之折舊額者，否則即有逃稅可能。

獨資企業之改組　設有某甲獨資營業，今將其事業出售與某乙，其交換方式爲現金或期票，暫置不問，若其售價超過其事業財產之淨值（即資產減去負債），即有課稅所得；至其期票應以其票面價作根據，若期票附有利息者，則依其公定貼現價值爲根據，若期票並不附息者，則稅法上視爲一種動產抵押，使其有流通價值，然得賣主之同意，視將來營業如何而定其售價，則在出盤之時，不能決其售價者，可用合同方式以完成此交易，迨後賣主

可將所收之款項，與當初投資之價值比較之，若所收款項較其原來投資為多，其多餘之部份，完全為課稅所得。財政部所頒佈之條例中，將出售獨資企業之所得與資本所得，並不列在一起，此種出售獨資企業之所得，可按照比例分析之。

合夥企業之改組　上述出售獨資企業之規定，亦適用於合夥企業之改組，然在新股東之加入與資本之增加時，則稍感困難耳。新股東之資本帳可以作為原有資本帳之過戶部份，或在現金或其他財產投入時直接貸入其資本帳，須知新股東資本帳之設立，並非增加舊股東之資本，當然無所謂課稅所得。如商譽有價值時，則各股東之資本帳自須加以整理，此各股東資本增加之利益，毋須課稅，因為此種所得來自無形資產之估值，與出售時之實得利益，其性質自有分別，惟新股東以現金或其他財產付與老股東，而加入合夥企業時，如以全部或一部貸入老股東之資本帳內，則合夥企業無異將一部利益之出售，稅法上即視為有損益關係，其利益部份即征之以稅，至此種利益之計算，亦根據其實價超出營業成本之一部份也。

最高法院之解釋　股票發作股息，財產發作股息，及改組時股票之收得，其分別殊為困難，在改組之時，一公司將全部資產移轉於另一公司，若股東收得新股者，則根據公定價值作抽稅標準，依法院之解釋，謂此種股息之效益，在交換一部份之公積，換言之，由公司之財產變為股東個人間之財產，是以股息之發給，無論其用現金或其他財產所分發者，均減少真實資本之價值，惟然，則計算各股東之所得，可注意其股息。如若公司以其賸餘資產另

組一新公司，並將新公司之股票作為股息而發給老公司之股東者，無異一種財產股息，其新股票之市價，即為所得，而照常納稅。

第十六章　其他所得

第一節　股息所得

股息之付給，要別之可分三種：即現金股息，財產股息，股票股息是也。凡以現金或其他財產作股息之支付，無異將公司之財產移轉與股東，而公司之資產與資本必同時減少，然以股票發作股息，則決不影響公司之資產，亦無關乎公司淨資本之增減，惟在公司解散時所發給之股息，則必須為現金股息或財產股息也。稅法規定國內公司之現金股息，其領取該項股息之股東，僅負附加稅之義務，至於公司方面，此種股息，自可照常要求扣除，故公司毋用納稅，須知本年股息之付給，亦可自前數年度所提公積帳中支付之。查一九一八年稅法之規定，國外公司之股息，所得稅與附加稅二方並征，在公司方面則既賦經常所得稅，亦須負盈餘利潤稅，若國外公司投資於國內企業之所得，則政府以國內公司之股息視之，同年之歲入法案(Revemle Act)中且規定國外公司之所得，若其中有超過半數之所得，得自投資於國內公司者，則其納稅完全與國內公司相同。

一九一三年三月一日之前，所提存之公積，以之充作股息，而發給現金（即現金股息）者，稅法上視為股東

資本之退還，若其將該日所支付之價值，作爲投資資本者，則該項價值須在投資資本中減少之。股息之發給必提自純益，純益之計算，須自一九一三年三月一日始，直至其發給股息時止，自一九一三年稅法修正後，一九一三年三月一日後之財產增值部份，亦可作爲股息分發股東，而對於利潤之性質，須有精密之分析，例如某公司在一九一〇年購進土地一塊，買價十萬元，在一九一三年三月一日之估價，則值十五萬元，假使其財產在一九二四年出售，賣價二十五萬元，其純利十五萬元，當即分發股東，純利中若加分析，則十萬元係自一九一三年三月一日後所獲得，其餘五萬元則在上述期前所獲，而期後並未分發之利潤，故此五萬元未可完全免稅，若將此十五萬元之利潤在一九二〇年完全分發股東，則作爲普通股息。

股息之發給，如不經宣佈之手續者，依法仍視爲公司之股息，即使股息不依股份比例而發者亦無不可，（當然須經股東之同意，）稅法明定凡提自盈餘而類似股息者，均課附加稅：

(一)股東之提用款項不屬借款性質者

(二)支給股東之薪給酬報超越其原來規定者

(三)股東之債務公司寧願放棄者

(四)公司售與股東之財物，其售價在公定市價以下者

上列四種，依法均視爲股息，雖在形式視之不類股息。

（一）清理時所發之股息　一九二一年度之稅法，規定清理時所發之股息（即所派得之資產價値大於其投資）爲利潤之分配，則仍須納稅。迨至一九二四年與一九二六年之稅法，其限制此項清理股息，必須收回其一部或全部公司股本其打銷股本之部份，與歷年公積無關，無論其歷年公積能否抵銷此數，而清理股息若超過其營業資本時，仍須照常納所得稅及附加稅。若股息自耗竭折舊準備普通折舊準備或其他準備中提出者，大都絕對不可，然稅法上規定此種股息之發給，須待歷年公積已全部支發之後，在股東方面，則將此種股息之獲得爲便於計稅起見，可以併入股本成本中，若超過其成本，即作普通股息以征稅。

現金股息之征稅，不在公司宣佈之時，而在公司付與之時，因爲股息宣佈之後，有時因種種原因，延付或停付之可能，若公司中規定股東須認購新股之後，然後支發股息者，則稅法上亦以課稅所得視之，與營業改組時認購新股而後所發之現金股息相同。再股息經董事會議決或因其他原因停付者，則在股東方面將其未得股息作爲投資之增加，若股息之發給完全自本年度之純益中提出者，雖其資本額因之而短縮，法律亦以課稅所得視之。如公司方面將他公司之股票或債券，作爲股息，而股東在收得此項股息後，立即出售者，則現金之售價，實即現金股息，否則亦可估定當時之公定市價作征稅之標準也。

（二）財產股息　證券或其他財產亦可作爲股息分發股東，其納稅條例與現金股息所敍者實無二致，財產股息之價値，完全根據當時之公定市價，股利單（Scrip Dividend）亦作爲財產股息之一。若財產之原來成本

超過當時之公定市價作爲股息時，則公司方面對於此種損失，可以要求扣除，依一九一八年之稅法，若甲公司之股本自乙公司公積中提出者，則亦以財產股息視之；如以信用公司債(Debenture Bonds)發爲股息者亦作財產股息，而依其公定市價以征稅，蓋此種債券在股東方面視之，係一種有價證券之收入也。股東在出售其股利單而遭受損失換言之，其售價低於當時收入之公定市價時，則此種損失可以要求扣除。

(三)股票股息　美國各邦對於股票股息之徵稅與否，頗不一致，有數邦則主張徵稅，有數邦則不主張征稅，然其一般之原則則均與原來資本有關者。美國財政部所規定，擇要列之於左：

(一)邦政府之法律，允許發股票股息者，則此股票股息毋須納稅。

(二)股東要求公司發給股息支票(Dividend check)用以購買新股，法律上以現金股息視之，而照常征稅。

(三)邦政府之法律不允許發股票股息，而公司與股東兩方面同意而發股票股息者，則政府以現金股息視之，而亦照常征稅。

(四)公司股息之發給，一部份用現金，一部份用股票，則現金部份須提自公積中。

(五)以他公司之股票作爲股息而發給股東者，則股東在收得該項股票時之公定市價，即作爲其股票之成本，以便在出售時計算損益。

用優先股作股息，與用普通股作股息，其實並無不同，然以信用公司債爲股息者，則非股票股息也。以言本公司之贖回股票或其他股票作爲股息之發給者，依一九二一年稅法以現金股息視之；於一九二四年修改，直接包含於股票股息之內；又於一九二六年再經修改，且規定此種贖回股票，無論其是否作爲股票股息而發給股東，則其納稅之義務實已存在矣。

公司將公積轉入資本帳，而另以新股票作股息者，未始不可，前已言之，惟因其股票股息之發給，遂使原來股票成本之計算，易於混淆，茲爲易於明瞭起見，述例如下：

某甲在一九二八年之四月十一日有乙公司之普通股票一百股（票面一百元，）在當時每股售價爲九十元，共計九千元，翌年乙公司宣佈發給股息百分之五十，亦以同樣之普通股發給，換言之某甲置有一百股普通股，可得五十股同類股票之股息，則某甲之每股成本原爲九十元者，現當改爲六十元，（9000元÷150股=60元，）以後售價如超越六十元者，其超越部份即爲課稅所得。上例所述，爲以同樣之股票作股息之情形，如不以同類股票作股息者，即須分別計算焉，例如某甲在一九二八年之四月十一日，有乙公司普通股票一百股（票面一百元，）當時每股售價爲九十元，共計九千元，翌年乙公司宣佈發給優先股百分之五十，則某甲可得優先股五十股，如當時普通股之公定市價爲六十元，優先股爲八十元，則其每股成本之計算當如下：

100股普通每股60元　共計　$6000元

50股優先股每股80元	共計4000元
合計	10,000元

$9000元 \times \frac{6000}{10,000} = 5400元$（100股普通股之成本）

$9000元 \times \frac{4000}{10,000} = 3,600元$（50股優先股之成本）

5,400÷100＝54（普通股每股成本）

3,600÷50＝72（優先股每股成本）

計算股票之每股成本時，應採用先進先售法（First-in first-out rule）例如：某甲在一九二七年之六月六日購買某公司普通股票二百股，每股六十元，共計一萬二千元，在一九三三年之六月四日，又購普通股一百股，每股二十元，共計二千元，在一九三五年之八月一日某公司宣佈發給股息百分之五十，亦以同類股票發給，某甲有普通股三百股，可得一百五十股則某甲普通股之每股成本，當計算如下：

一九二七年六月六日	200股	每股四十元	共計 $8,000元
	100股	（股息）	4,000元
一九三三年六月四日	100股	每股二十元	2,000元

50股	1,000元
合計	15,000元

某甲如在一九三五年之八月一日出售三百股共計售價一萬元，則其售出者完全視為一九二七年之三百股，故其交易之結果計虧二千元（一萬二千元減一萬元）其間百分之四十（八百元）可以轉帳。

在公司增發新股之時，老股東往往有優先權利，須知此種股權，在當時雖非課稅所得，然如用以出售，則即有損益之關係存焉。例如納稅人在一九二八年購得某公司股票一百股，每股一百五十元，至一九三五年某公司發給股權一百權，每四權得認購一新股，計共可認購二十五股，如當時該新股之每股售價為一百二十元（票面一百元）則每股股權之價值當為五元，同時其每股之成本（當時為一百五十元）即有所變動，須將此一萬五千元依一百股股票與一百股股權之價值比例分配，換言之，即股票之價值為百分之九十六（一萬二千五百分之一萬二千）而股權之價值為百分之四（一萬二千五百分之五百）遂成一萬二千與五百之比焉。

一百股股票之計算標準（15,000×96%）	$14,400元
一百股股權之計算標準（15,000×4%）	600元
合計	15,000元

14,400÷100=144（每股股票價值）

（600÷100=6（每股股權價值）

納稅人對於兩種股票價值之計算標準，原有選擇之自由，如上例某甲六百元之股權在當時如完全作爲所得者，亦無不可，惟其普通股之價當爲一萬五千元矣。又如以普通股作爲購買優先股之紅利者，其價值之計算，納稅人亦有選擇之自由，例如某甲購得某公司優先股一百股每股一百元計一萬元，某公司給以普通股二十股（每股一百元）作爲紅利，則某甲兩種股票之價值，須按比例分別計算，自無問題，惟其方法以優先股作爲八千元，而以普通股作爲二千元者既可；如以優先股作爲九千元，而以普通股作爲一千元者亦無不可，惟不得取巧希冀逃稅耳。

第二節　利息所得

凡利息收益包括債券之利息，抵押放款之利息，銀行存款之存息，票據之利息，及其他一切存放各款之利息，均爲課稅所得，除非得自政府所發行之證券者，不在此例，到期未收利息，除非能證明債務人確無能力支付者，均無免稅可能；反之，如利息確已支付而由於債權人未曾往領者，依法視爲課稅所得，過期未付之債券息票一旦付息，仍負賦稅義務。

則政府對於利息所得一層，事實上未始絕無參差之處，此在債券或期票之持票人，而同時爲債務公司之大

股東時，更可見及最初判例多謂如債務公司，因有公積而無充分現金來克付息者，納稅人可毋用呈報，即使納稅人有控制該公司之能力者，亦無不可，迨後內地稅局方面對於同樣情形，另持異議，以爲債務公司之控制人，確具極大權力者，則其利息收益，不作呈報，即不合法。

納稅人如依權責發生制作爲根據者，則其應收未收之利息，須作當年所得呈報；如無收得之希望者，不在此例，如當時已作所得呈報，而以後債務人不能付息者，則納稅人可作一般倒帳損失處理，要求扣除。

依一九一八年之稅法，財政部規定納稅人一部份利息尚未收得時，不可要求更改計算所得之標準，（如以收付實現制改爲權責發生制）但納稅人可將其確實不能收得之一部利息，作爲倒帳。內地稅局方面允許納稅人雖採權責發生制作計算所得之根據，惟其不能收得之一部，亦得毋用呈報，換言之，債權人付息能力而有可疑時，其利息收益，可弗作所得。

公司改組之結果，往往將公司所發之債券以公司新發之優先股掉換之，如債券上原有數期利息未曾付現者，則公司方面亦多以優先股補足之，財政部於此以爲優先股代利息之一部，實與課稅所得無異，惟此種課稅所得，以優先股之公定市價爲限。又如抵押借款之債權人，置有抵押財產，財產之價值既足以償本息，則其放款利息，雖未實得，亦爲課稅所得，如在財產取贖之時，則債權人之利息所得，以財產價值超越借款之本金爲限。

納稅人將債券之息票贈人者，則在利息收得之時，所得稅當由受贈人負担，捐贈人自不再負賦稅之義務，已

甚顯而易見，惟財政部於此又往往另持異議，依學理而言，至少捐贈人在利息未到期前，卽贈人者可弗負賦稅義務，雖然此種措置頗多逃稅可能。

若利息之所得或應收未收之利息，不自邦政府(State)地方自治區(County)或市政府之債券者，仍照常征稅，公司中償債基金之利息，無論其已收未收，皆向公司征稅，慈善機關所發之年金或其他利息在合同中訂定者，可不納稅，惟所收利息超過合同訂定者，仍照常征稅。

由此公司所發之年金，經遺囑中規定者，亦作課稅所得之一種，最初關於此點，立法者之意見極不一致，有主張征稅者，然亦有主張免稅者，衆說紛紜，莫衷一是，而最後結論，則以爲此種年金，既得自遺產，自以征稅爲宜，故如遺贈土地之年金，亦同受遺贈人征稅，而無所扣除，然如年金之付給出自保險公司者，則其所得無論是否分期付款，亦可毋納稅，除非此種付款不是年金而是利息，則又當別論矣。

年金或其他利息所得，不自人壽保險投保人身死而得，或贈給而得，或年金合同而得，祇要其爲數不超過適當限度者，均無須納稅，而受益人之範圍，亦並不限定投保人也。

互助儲蓄銀行之存戶，如無股份者，則此種存款之利息，實非股息，存款利息之所得與其根據實利率以征稅，毋寧依照名利率爲善，在一九一三年之前，將土地分期付價出售，不作課稅所得，然在一九一三年之後，應收未收或已收之利息，則須征稅矣。投資債券之利息，其征稅根據其收得之一年，而應收未收之利息可以年作報告，若以

現金作計算損益之根據者，則更換債券之利息不作爲所得計算。

利息所得之征稅，宜在何時，可依銀行慣例，據財政部之解釋，謂銀行會計若採收付實現制，則商業票據貼現之所得不可逕作所得，除非該票已付之後，然若採權責發生制者，則須作所得計算。

美國政府爲提倡人民購買國家債券，鼓勵人民投資起見，將債券所收利息全部免去所得稅，一部免去附加稅及盈餘利潤稅，以資鼓勵提倡，在一九一七年大戰之後，國會即先後通過債券法五點，直至一九一九年國會於此仍繼續討論。

免除所得稅之利息，列之如左：

(一)凡利息之收益人，如爲法人，除附加稅與盈餘利潤稅外，不負其他賦稅。

(二)凡利息之收益人，如爲個人，豁免一般所得稅。

(三)如政府發行債券在一九一七年九月一日之後者，其利息亦僅負附加稅之責，至自由債券法 (LibestyBonds act) 及其他法律所訂定不可免稅者自屬例外。

全部免稅之利息列之如左：

(一)在一九一七年九月一日之前，政府機關所發債券，其利息全部免稅，包括第一期三厘半自由債券（First Liberty Bonds)；

(二)財政部所發各債券；

(三)郵政儲金之利息，

政府機關所發行各債券，其利息多可免稅，前已敍之，惟收入利息之數額，不能有逾於五千元，如超越該數，則依法仍課附加稅，此乃稅法上所定之限制也。

以言聯邦土地銀行債券之利息，則依一九一六年七月十七日所頒佈之聯邦農業借款法（Federal Farm Loan Act）曾於一九三四年之三月四日修改，規定聯邦土地銀行，聯邦農業信用銀行及國民農業借款合作社之利息得完全免稅，即其股息及其他所得，亦不負所得稅之義務，如納稅人將免稅債券轉賣銀行，言明以後再贖，則買主（大多指銀行而言）對於此類債券之利息，勢必要求免稅，如此種交易，屬於抵押借款之性質者，無論有無協定，其利息收益，不可要求免稅也。

第二節　租金及使用費之所得

財產之租金或使用費之收入，係一種毛收入（總所得未扣其法定之費用也）須減去為維持該項財產之費用，方為課稅所得，但業主應付之費用，由租戶付出者，須列入業主租金總所得中，若此種費用，可作扣除部份者，則可以要求扣除，在租期終了之後，業主須呈報由租戶付出改良費用之價值，在舊稅法對此種所得作為應收未

收之一部，然法院之判例，則適與相反，結果規定租戶支出之費用，若大體屬於改良性質者，則向業主徵稅，在業主方面可以按照比例呈報每年之折舊在租期終了之前，租戶改良土地因而增值之部份，可以增加業主之所得，至偶然損害部份，亦可要求扣除

對於財產改良後之價值問題，財政部曾舉出一極好例證，茲摘錄之，一九一五年某甲租地與某乙，訂明租期二十年，某乙幾經考慮之後，決意建造房屋一所，成本五萬元，至一九二〇年始告落成，預計可用二十五年，換言之，在租期終了之後，尚可使用十年，故其每年折舊，若以直線法計算之，每年當為二千元（某乙之每年折舊可以十五分之一計算）共計十五年為三萬元，十五年後扣除折舊尚餘之貳萬元增值部份，在一九二〇年即為某甲之課稅所得，在一九三五年之後，假定價值為一萬元，則某甲年可扣除折舊一千元，其餘之改良費用，亦可如此計算，而作為某甲之所得，然若改良增值之一部，在租期終了之前，即經消滅者，或在一九三五年已無價值者，則根本無所謂所得，當然毋須呈報。

租金之損失，不可作為扣除，除非其記帳根據權責發生制，而其租金已包括在所得中者，方可要求扣除。

第四節　國外匯兌之所得

國外匯兌之所得，稅法上並無明文之規定，如國外支行之所得，或國外交易之所得者，惟財政部曾提議規定

如下，並舉例以說明之：

某公司設分公司於倫敦，該分公司之一切記錄均以英磅計算，並年作報告一次，將其一年之所得，完全匯交總公司，當然爲匯交匯款之一切費用，理宜扣去，而其純所得，則以匯款時之匯兌率以計算之，折合而成國幣，（指美金）該國幣所得之數額，即曰課稅所得，公司買進英磅匯交分公司，使其購買原料者，則財政部規定，凡在儲國外之未耗用之匯款，因匯兌率跌落而所受之損失，不可要求扣除，國外分公司之進貨成本，可以總公司之匯款數額爲計算標準。國內公司，若向法籍股東購貨者，則借貸記錄當先以法郎入賬，然後再根據交易發生時之匯兌率折合成爲國幣（指美金）公司將全部法郎折合而成國幣，然呈報所得因匯兌率漲跌所遭受之損失，既可要求扣除，所獲利潤自亦以課稅所得視之，對於匯兌率之根據，現有五點可循：

（一）固定資產之匯兌率須以當時購進資產時之匯兌率作爲其價值之根據，若當時之匯兌率，已不可得時，則可根據平均匯兌率

（二）流動資產則根據作編製資產負債表時之匯兌率。

（三）收益賬目則根據該一期中之平均匯兌率。

（四）匯款則根據其匯款時之實在匯兌率。

（五）整理賬目則用固定匯兌率，換言之在營業之初，與結束之期，其匯兌率決不稍變爲原則。

國外證券利息之所得，當然以外幣付給，當利息付給時之匯兌率折合國幣以計算買賣國外證券之損益，亦折成國幣而可要求扣除，或作爲課稅所得，匯票經紀人其營業旣屬買賣外幣，故其尙未了結之外幣實卽其存貨，可以根據成本市價孰低之原則以估値之，然如在投資者或投機者方面，則不適用此原則，故損益之報告須在其賣出補進之後，惟通例匯兌率須根據收款或付款之一日，國外佣金之支付，均可依照支付日之匯兌率，一併呈報之。

買賣國外匯兌之損失，在未了之前，不可逕作損失而要求扣除，然匯票之支付，原在進貨者，則在進貨之日所遭受之損失，可以要求扣除，公司方面之外幣乃是資產，而在經紀人方面則是存貨矣。

第五節　薪給報酬之所得

凡薪金，工資，退職職工之養老金，佣金，賞錢，獎勵金等，皆爲個人服務酬勞之所得，無論其是否採取收付實現制，必須包括在所得報告之中，其酬勞之數額，不可決定，而其所得因而不可確知時，則此種所得，非至其確定之後，毋庸呈報，除非採取權責發生制者，則又當別論。若其所住宿舍間接可以增加其現金所得者，亦當列入所得中而一併呈報之，然現役軍人則不在此例，職工所保人壽險保費由僱主負担者，法律上視保費爲其服務酬報之一部，照常征稅，然若職工團體保險保費雖由僱主負担，亦不作職工之服務所得，而可不納稅，因爲團體保險其保費之

分析，負担欲求公允，幾不可能。

服務之酬勞，若不屬現金，而是其他財產者，則征稅根據其財產收入時之公定市價爲標準，若爲期票者，則當依當時之貼現價値爲根據，再旅行之津貼超過其旅行之實在費用者，亦作額外之服務所得，按一九二一年及一九二四年修改之稅法規定，凡政府所發與退職伍兵之養老金，則可以免稅，在從前只有兵險賠償金始可免稅也。

花紅及養老金在公司方面亦作營業費用之一種，故向收得者征稅焉，若公司增加職員（股東亦然）之薪金，恠近股息者，在公司方面不可要求扣除。

服務之酬勞得自政府或其他公共機關者，可以免稅，關於此點，在一九一八年前之歲入法案未曾規定，然若酬勞得自政府所經營之非公共機關者，仍照常征稅焉。聯邦法院法官之酬勞所得，亦不征稅，惟此點不適於地方法院之法官，因爲聯邦憲法中規定，凡最高法院及普通法院之法官，其俸給一經決定，在任期中不可稍減，其所得且可免稅故也，美國總統之年俸，亦應用此項之規定，又如外國僑民居住美國確實未及六個月者，則其酬勞之所得，在勞力所得之解釋下，亦可免稅。

（一）服務報酬之所得究在何時徵稅　花紅之發給，雖在一九三五年，而其實獎勵其一九三二年之服務者，則向收得者之徵稅，當在一九三五年，若一九三二年之紅利，用支票發給者，而支票之日期，則在一九三三年一月二日者，則徵稅亦當在一九三三年，假使鐵路公司之職員，先經解職，後復任用，並補給其二年之薪金，則徵稅當在

其收得之一年，公司方面可以作爲營業費用，而要求扣除，政府亦可在同年內向領薪人征稅也，爲獎勵職員多年服務而發給之大宗獎勵金，徵稅亦在收款人收得之一年，卽使此種獎勵金，性近增加之薪金亦所不顧。設有某甲其記賬採取收付實現制，自一九〇九年始服務某公司十載至一九一九年其服務之報酬，始經決定，換言之在一九一九年之前勞力結果並無所獲，則徵稅當在一九一九年，自無問題，而所得之計算，須在一九一三年三月一日之後也。經理員之佣金其已得或已收之一部，始可徵稅，若其佣金已得而尙未提取者，則例不徵稅，是以服務之酬勞，其徵稅當在實收之一年，實甚明顯，再其酬勞中一部份退還者，則可於所得報告中要求扣除。若以股票作爲服務之酬勞，而該項股票旣無票面價，亦無市價者，則在收益人方面根本無所謂所得，若股票面有市價者，則當依當時之公定市價以徵稅，若公司用國家債劵作服務之酬勞者，仍須照常徵稅，故一切應收未收之薪金工資等，政府向不征稅也。

（二）服務酬勞與其他收入之分別　職工經若干年服務之後，始可收得一宗贈款者，則此種贈款，與其謂贈款，毋寧說是一種額外薪金。遺囑執行人在出售遺贈親屬財產時所獲之佣金，卽執行人之所得，在所得報告中，宜有記載，花紅雖爲課稅所得之一種，然若作爲禮物而餽贈者，則不在此例，職員死後公司仍以全數額之薪金，給與其寡婦之恤金，雖在軍役中人亦須納稅，職員在喪失能力不能服務時，而公司方面仍照常給與其薪金者，與普通服務之酬勞無異，工會因工潮而所獲之利益，僅作總所得，須俟扣去一切費用後，始作純所得計算。

（三）服務酬勞收入之增加　凡能作爲增加服務酬勞之所得者，如牧師之住宅，本屬教會供給，若任其自由選用者，則在一九一八年之稅法，即按照其公定租值，作爲服務酬勞增加之數額，然若僅足自居者，則可不呈報，自一九二一年之後，此種收入已毋庸呈報，在醫院中職員不可稍離厥職，於是職員之膳宿由醫院中供給，此種供給，目的在乎便利，不作所得計算，公司爲培植公司人才起見，乃資送公司職員赴校求學，此種學費及書費之支出，其利益既由職員所獲得，是以稅法上亦以服務酬勞之一部視之，而向職員征稅焉。公司職員在公餘之暇，服務他職，因而獲得之所得，亦作課稅所得也。

（四）軍役所得之豁免　凡政府發與軍役家屬寡婦之養老金，概可免稅，國家爲鼓勵服務起見，乃發給恤金，此種恤金，亦例不征稅也。

（五）服務酬勞之免稅　政府機關之公務人員及職員等，在其任期中之服務勞酬，完全免稅，綜計各邦免稅所得，並不包括下列幾種：

（一）　法院指定人之所得，如遺囑執行人，財產估價人，律師及其他指定人之所得。

（二）　見證人之所得。

（三）　官商合辦公司職員之薪金。

（四）　自聯邦政府收得之所得。

（五）伍兵之養老金。

（六）教員薪金得自團體所設立之公立學校者。

（七）私立圖書館職員之薪金。

（八）引港人員之所得，（此種引港雖政府派定，而酬勞則由引港所服務之機關所負担）。

（九）由外國所賦給之薪金。

（十）國營企業如水利鐵路工程等機關，職員之薪金，雖屬公共企業，然非嚴格的政治組織。

（十一）公司贈與公證人之報酬。

（十二）代理人之所得。

（十三）因於訴訟之原故，所委派之特別調查員，其酬勞取自罰款者。

各邦對於下列幾種所得，皆可免稅：

（一）司法官員，如陪審官之所得。

（二）邦政府法庭及聯邦政府法庭所指定人之所得，其屬於邦政府者，可作免稅所得。

（三）各邦水利計劃委員之酬報。

（四）全國保衛官（National Guard Officer）之報酬，然此種報酬，若由美國政府所給與者，則不在

此例。

(五)政府解僱職員之養老金。

(六)美西戰役退伍兵之養老金。

(七)外國人民之薪金，由邦政府所給與者。

(八)律師及邦政府之查賬員所收得之報酬，(有助於自治區)。

(九)國債基金委員會中委員之薪金。

若將服務以取消其債務者，則作爲所得，若債務之取消，雖由於服務，而在債權人方面僅稍得利益，則與其視爲所得，毋寧作爲贈與，若股東對於公司所欠之債權，情願放棄者，則以捐助公司之資本視之，由法院判決債務之清償，決無所得發生，故由債權人方面要求解散公司，因而獲得之債權清償，亦無所得，若乙股東之債務，由甲股東負担者，即爲甲股東之贈與，而不可視爲費用，而要求扣除。

第十七章　扣除

第一節　折舊

損失之扣除部份，限於營業費用一類，雖然所得之來源，並不限於營業，按營業費用中最經常者，厥爲折舊耳，蓋資產之使用年度有限，其每年因日常使用而所遭受之損失，即爲折舊本來資產與費用，皆有利於營業，其有所分別者，厥在資產使用年度較長，而費用消耗時期較短，是以自歲入法案上視之，則資產不過是一種預付費用耳，此種費用之發生，決無避免可能，故折舊之計算，其影響所得，乃極爲重要矣，普通折舊之發生，可分爲二：即折舊與陳舊是也，分述如下：

折舊　資產因物質上之關係而發生之折舊也，如由於工作使用而生損壞，或由於時日經過而遭腐蝕等是。

陳舊　資產因經濟上或職能上之關係而發生之折舊也，如由於新發明之替代而致舊式資產之不適用，或由於營業之發展而使舊式資產不敷用等是。

至特種資產之有耗竭問題，則容於下文另詳之。

第一項　計算折舊之基礎

有形資產之折舊，根據原價計算，若在一九一三年三月一日前購置者，則依其原價，或當時之公定市價孰高爲標準，而減去其應負担之折舊額Accrued Depreciation爲計算之基礎，此種價值之表示使日後資產出售之損益，更能達於正確之狀況，而價值之鑑定，又爲納稅人每期計稅基礎之所繫。所謂公定市價者，取決於資產之

重置原價 Reproduction Cost 此曾作爲一九一三年三月一日紗廠資產鑑定之準繩。

右述之基礎爲計算折舊之原則，惟有例外如左：

(一)讓渡價值 Substituted Basis 凡向他人盤進之資產，須依轉讓時之價值爲計算折舊之基價。

(二)調整價值 Adjusted Basis 凡資產之價值，因其使用狀況之變遷，生產效率之高低，修繕之程度，添補之有無等而使其價值有增減者，務須隨時改正，以符計算折舊之基礎，此種價值稱曰調整基價。

綜上所述各項折舊之基礎，取決於資產獲得之方法，惟仍須注意左列各點：

(一)資產獲得後所需改良之費用，宜詳爲分析，其屬於資本支出抑爲收益支出，則對計稅部份既易核定，扣除部份亦能真確。

(二)遞耗資產之核算耗竭，採用出產量爲計算基礎，

(三)出租財產之折舊，可由其出租財產所收之租金中減除之。

更有進者，計算折舊係一種消極的估價方法，而爲確定某一納稅時期內財產價值及損益數額之重要關鍵，在一九一三年之前，折舊損失之確數，政府方面頗不易知，財政部亦惟藉估價以爲根據，職是之故，一九一三年二月二十八日估價者得依照財政部之規定而鑑定納稅人財產之價值，其目的在乎決定前期折舊率之是否適當，以後折舊率之如何確定，本來折舊率之決定，係一種工程上的問題，惟因其爲會計上估計財產價值時之一種重

要根據，且所得稅之徵收，於此有莫大關係，是以估價時對於下列各點必須深切注意。

(一)資產之購進，係用一筆總數付訖全部財產之價值者，則各個財產價值之分析，務須注意。有時公司盤進時，實收資產價值超過所發股票價值時，則對於投資資本之決定，尤須關切，以為計算將來出售時之損益，而決定其折舊之準備，當然資產在購進前所有之折舊可不計及。

(二)凡資產單藉其重建（或重置）成本而減去每年適當之折舊數額，原無不當，然若忽略其公定之市價者，則估價實不準確，關於此點，估價時須特別注意一九一三年三月一日後之公定市價。

(三)本年折舊率之是否準確，影響所得稅最為直接，估價者決定其每年折舊後，若發現其資產有陳舊之趨勢者，則須將其使用年度縮短，於是其折舊率因以增高，諸如此類，皆直接影響資產之價值，間接影響折舊率，而於所得之算定，自亦有其密切之關係焉。

(四)因於前數年折舊之少攤，而減少投資資本之價值，關於此點在投資資本一章中另詳之。

(五)因於資產本身價值之增高，遂使折舊率同時提高，例如資產之價值在一九三五年為十萬元，已存折舊準備三萬元，同年由估價者之估計，則重置該項財產之價值當需十二萬元，其已有準備應為四萬八千元，將百分之三十之折舊準備，改為百分之四十，資產價值與折舊準備同時提高矣。

(六)資產之估價，若欲求其完善，則並非一次估價即可成功，對於資產之成本，及在何年買進等，均須有詳細

之記錄如，

(甲) 財產分清帳

(乙) 資產整理帳

一般資產，尤其是機器等類，如預計爲十年十五年者，然實際往往有用至二十年三十年者，若無上述記錄，估價自難準確。故估價若能準確，自與記帳者以極大之便利，有時估價報告中之分析成本與重置價值無異。

如在改組時公司將全部資產出盤者，在受盤者卽可將收入資產之公定市價，作爲成本而作計算折舊之根據焉。

惟自一九三四年度以來，財政部對於折舊之扣除，規定應行注意事項三項，列之如左：

(1)納稅人須編造折舊明細表，載明折舊決定之方法，其內容如左：

a. 折舊資產之原價或其他價值；

b. 資產之購置年份，現有狀況及繼續可用若干年限；

c. 過去已折舊之數額，占該資產原價或其他價值若干；

d. 其他關於扣除之眞確情形及折舊數額之取決方法之記載；

(2)折舊之扣除限制其數額，使折舊資產於使用年限內有正確價值之表示，則稅負之計算，更爲可靠。

（3）折舊之扣除，仍為納稅人應享之權利，但有詳細之記載，確實之估計，藉免計稅之爭論。

茲舉應附呈於所得稅報告表之格式如左：

帳戶

預計使用年限　　年　　折舊之率

購置日期	原價或其他基價	出售或廢棄價值之扣除	納稅期末之原價	每年折舊數額	出售或廢棄財產折舊之扣除	折舊準備總額

第二項　折舊之計算

資產之原價或其價值既已決定，次則決定折舊率，而折舊率之決定，與資產使用之年限，當然大有關係，對於此點，因資產性質之各別，故於一九一三年內地稅局擬定各項資產折舊之標準，並其折舊之負担要求扣除，當在會計年度終了之時。

計算折舊之方法，美國財政部規定，祇有兩法，即平均法（Straight Line method）與生產數量法（Pro

duction Method）是也，分述如次：

平均法　是計算折舊法中最簡單之一種，即以應行提出折舊之總數，按使用年限平均分攤之是也，因之其每期折舊之數額，一律平均，如以圖表示之，適成一直線，故又名直線法，其計算之公式如下：

$$\frac{\text{原價}-\text{殘價}}{\text{使用年限}}=\text{每期之折舊額}$$

生產數量法　以資產之生產量，作為計算折舊之基礎，即估計該財產所能生產量之總額，除其應折舊之總額，算出每一單位出品應負担之折舊額，然後以每期總生產量乘之，即得各該期間應行負担之折舊額，計算公式如左：

$$\frac{\text{原價}-\text{殘價}}{\text{生產量之估計總額}}\times\text{該年生產量}=\text{該期折舊額}$$

平均法適於普通一般的財產，而生產數量法則最適用於礦山森林等遞耗資產，因此類資產之使用，僅限於一種工作，其生產數量多可預先估計也。

財政部於審查所得稅報告表之時，各報告中於折舊一部之附表，須愈詳盡愈好，此種附表，（已如上文列明）包括其原來資產之價值及歷年修理增加之部份，對於各年之折舊額，均須有詳細之分析與記錄，對於原來資

產價值及以後修理增加部份，亦須加以說明，而資產之折舊率，亦不當拘一而不變，否則往往有下列諸弊：

（一）若在一九一三年三月一日將資產成本減去前期折舊準備作爲計算以後折舊之標準者，則現在之折舊準備額因資產漲價之關係，必少負担，以致將來在資產耗盡之時，歷年折舊準備額，不足抵消資產之價值。

（二）將不重要之調補費及非常之修理費轉入準備賬中，往往影響資產之折舊率極大。

（三）將改良工程之成本加入資產之價值中，而在實際上，又往往不能延長資產之使用年限者，須即刻將該資產之折舊率提高，藉以打消資產在耗盡時之價值。

（四）前數期之折舊率，原本適當而公允，然因於營業情形之改變，或其他原因，而使資產之使用年限延長或縮短者，則以後折舊率須當即更改，自無問題，惟決不影響以前之折舊率，此點須加注意。事實上每年之折舊率，須每年按照情形隨時審核，去年所認爲公允者，由於今年情形之不同，未必適用於今年，逐年加以考慮，庶幾免於草率，今舉一例以明之：例如有價值百元之機器一輛，原來估計可用十年，其十年後之殘價，當在十元左右，則以平均法計算之每年之折舊額，當爲九元，然在第六年初審查時，發覺該機器僅再可使用兩年，而其殘價亦祇值五元耳，於是在第六年及第七年之每年折舊額當爲二十二元五角，其前五年之折舊率爲百分之九者，在第六第七兩年，須提高至百分之二十二又二分之一矣。

雖屬同一營業使用同一機器，其折舊率之決定，有不可一律者，關於此點，頗爲一般估價者及習會計者所忽

略寫，

內地稅局對於折舊一層，可編製一表，以分析下列各點：

(一)資產歷年之提攤折舊，其價值若能超過預計之殘價，或達於預計之使用年限，仍可照常使用者，即表示所定折舊率太高，至少在以前各年之折舊太高，若此種情形之發生，確出意料者，則以後該項機器即不准再有折舊，而在所得稅報告表中，亦不可再要求扣除。

(二)各年年初資產之累積成本須加注意

(三)考察第一年應攤未攤折舊率之是否適當。

(四)折舊準備是否由折舊數額之增加而得補償之。

(五)為維持資產之改良費及其他費用，若由歷年折舊中減除者，則須考慮此種減除，是否適度，各種費用之支付，有否重複計算，可使改良成本由該期資產價中消耗部份負担之。

(六)其他可以直接或間接的影響折舊率之各種原因，須加注意。

(七)資產之成本或在一九一三年三月一日之價值，依照其使用年限而平均負担其折舊費用。

對於折舊準備納稅人須逐年加以整理，除非在估價者之決定下，謂該項資產之現在公定價值較其原價為廉者，則不在此例。關於折舊率之如何確定，各同業公會均制有定率，可以根據，但須注意其個別情形，摘要列之於

左：

(一)納稅人資產使用之情形　設有同式鍋爐在甲地使用者，年須減折百分之七五之折舊；而在乙地使用者，非折減百分之十五不可，此種差異殊爲合理，雖非鍋爐物質之不同，又非鍋爐廠商所能分別制定其折舊率，實因工作環境之相異，例如鍋爐燃燒之熱度，加水之適合，工人手技之精劣，逾時及停工之機能等，均爲個別情形，隨時隨地而得其差異，故本書所載各項折舊率係因使用而生之一般折舊爲原則也。

(二)資產使用之年限　納稅人每年扣除折舊之數額，基於資產使用年限之估計，如其估計不確，折舊即不可靠，稅負自難公允。

(三)購置半新資產之年限　納稅人所購置之資產係他人已使用之半新半舊者，須嚴格確定其尚可使用之年限，以便核算折舊而定稅負。

(四)殘餘價值　納稅人之資產使用若干年後，除歷年分攤折舊外，尙有若干之價值，此種價值之估計，對於各年折舊之數額關係甚密。

(五)混合折舊率　混合折舊能使納稅人多種資產之折舊率互相調整，其過高或過低之弊，而得一相似之折舊率爲計算之基礎，既可使扣除適當，又能達稅負之公允。

第三項　折舊準備之處理

折舊準備之處理本有兩法，其一卽將應行扣除之折舊部份，直接貸入產資賬中，以減少資之產價值，然爲隨時得知資產之原值或成本起見，往往另開一折舊準備賬，以符合會計學上一致之原則，在資產尙在使用期中，將折舊一部轉入準備賬下，若將來預計資產使用年度終了時，其折舊準備低於資產確實之價值者，卽表示折舊率之太低，其相差一部，卽爲損失，若超過資產之價值者，其相差一部份，卽作所得。

若以折舊損失要求扣除時，必須加以說明，對於折舊準備，財政部並無最高限止，事實上折舊損失，在前年未曾作爲扣除者，雖在賬册上並不整理亦可，依照一九一八年及一九二一年歲入法案之規定，以作爲投資資本計算，一九一六年之後規定資產出售若已有折舊者，須在成本中扣除之，然後計算其損益，故在資產出售時，折舊一層務須加以整理，當資產之折舊，全部作爲扣除而抵消資產之價值時，則以後卽再無要求扣除之權利，然若資產依然有效者，亦不可卽在折舊準備中轉結之，因爲不在資產出售或廢棄之時，資產之價值，卽不可轉入折舊準備賬中，藉以保留資產在使用期中之成本。例如某納稅人於一九三一年一月一日購置機器二架（第一號第二號）共價二萬元，預計使用年限均爲十年，又於一九三五年七月一日另購第三號機器一架，計價一萬二千元，十月一日再購第四號機器一架，計價九千元，此二架新機器，其使用年限亦估爲十年，則該納稅人於一九三五年底應之折舊準備如左：

原價$20,000　1年　$2,000

12,000	6個月	600	
9,000	3個月	225	$2,825

其賬簿上應有下式之記載：

機器帳

1935			
1/1	結餘	20,000	
3/1	第三號	12,000	
10/1	第四號	9,000	

機器折舊準備帳

	1935		
	1/1	結餘	8,000
	12/31	本年度折舊	2,825

如上二式，可知該四機器於一九三六年一月一日之價值為二萬九千一百七十五元（機器賬上所示四萬元，減去其折舊準備賬上所示一萬另八百念五元。）設第三號機器於一九三六年一月一日被火焚毀，事前並未保險，故納稅人發生損失一萬一千四百元，可列之如左：

機器折舊準備	600
損失	11,4000

機器（第二號）　12,000

再舉一例，設於一九三六年十月一日，出售第一第二兩架機器，實得七千五百元，該兩機器在一九三六年一月一日應有之價值爲一萬元，如依此價值計算，即有損失二千五百元，更以購置年限之規定以百分之四十計算，可作扣除之損失爲一千元，然以事實言，一九三六年雖未屆結賬，自當計算其折舊爲一千五百元，則該機器之原價減爲八千五百元，損失一千元，如以百分之四十計算，可扣除四百元之損失，納稅人如採用後法，則可扣除一千九百元，（本年度折舊一千五百元，又損失四百元。）

第四項　陳舊

稅法中對於陳舊一層，包括在折舊之內，而要求扣除，在一九一八年前之規定，陳舊非在出售或確實發現時，不可要求扣除，依會計原理而言。陳舊一層作爲折舊，亦可作爲陳舊亦無所不可，事實上陳舊往往由提高折舊率而包括之，在某一日期資產不復使用時，陳舊損失可以要求扣除。

陳舊一層若可預知者，不妨包括在折舊中，一併估計，其由於資產非常使用，因而所遭受之損失，亦可在當年要求扣除，此種損失條例中稱爲使用價値之損失（Loss of useful Value）在歷年歲入法案皆有規定。

設有一資產之原價爲十萬元，預計其使用年限爲二十五年，則其每年之折舊額爲四千元，即以百分之四計

算之，惟於第二十年終，該資產因某種關係不能使用，尚有殘值五千元，當時該資產之原價由歷年撥存折舊準備結入後，尚計二萬元，再減去其殘值五千元，其餘一萬五千元即為陳舊，於出售時扣自總所得中，更進一言，該資產於第二十年終測定使用年限僅有二年（原為五年），尚值五千元，則此二年之折舊共計一萬五千元（二萬元扣去五千元之殘值）其中八千元（十萬元以百分之四計算共計二年）係最後二年之折舊額，其餘七千元係陳舊之發生，能於事前證實者，宜預先請求其扣除。

陳舊之扣除其法定之條件擇要述之於左：

(一)陳舊之發生原因須證實其不能預測者，方可作為扣除。

(二)價值之損失，須是使用價值之損失，非指交換上價值之損失。

(三)用途之失效非限於本企業，須是不能繼用於他企業而獲相當之效果。

(四)資產之出售非必要之扣除條件。

第五項　無形資產之折舊

無形資產之有效時間，若為有限者，亦有折舊與陳舊之發生，如專利權商譽版權及其他無形資產，要皆依據其有效年限而計算其折舊；至於圖案，標本，及模型等，皆可作為營業費用，而在當年要求扣除；若作為一種資產

者，則不在此例，其扣除之一部，亦當然僅限於陳舊部份；然若資產在出售時，其售價經折舊之扣除，猶不能抵消其成本者，則其相差一部，即是損失，而可要求扣除。

資產之成本，或資產在一九一三年三月一日之價值，雖不足重置該項資產之價值者，然折舊則仍可依據其成本或該日之價值計算。設有房屋一所，保有火險，一旦被焚，其重置價值，當一倍於其原值，然在賬冊上，則仍以原值入賬，其價值較高者，亦惟藉以計算將來折舊之根據耳！須知折舊之損失，必發生於營業之時，故農夫農具之折舊，決不可在收獲出售之時，要求扣除也。

第六項　資產應否計算折舊

資產之性質有類似折舊而其實不可作折舊計算者，亦有資產表面視之並無折舊，而其實須作折舊計算者，為便於鑑別起見，規定折舊財產如下：

一　營業用財產。

二　果樹園在所得既得之後，其折舊一層，當依據其果樹之成本，加上有利於果樹園之必需費用而計算之。

三　在鐵路之旁，為謀旅客居住之便利所建築之賓館，若建築在鐵路財產之上者，則此種建築而作該路之資本支出而計算其折舊。

四　出租建築物之折舊，在出售時必須在成本中扣除之。

五　專利權之拆息，其已包括於銷貨盈利者。

六　房地產之購進，若為分期付價者，須視其使用與完全據有孰先，為計算折舊之根據。

七　劇本之折舊，完全根據其預計版權之年限，若在預計年限之前，即無價值者，可以作為損失而要求扣除。

左列各項財產，不計算其折舊：

一　正在建築中之房屋，尚未開始使用者，與定購合同，訂定之財產，尚未起運者，均無折舊。

二　租屋在居住方面，並無折舊。

三　海軍（包括船塢工場人員等）之制服，完全為整齊一律之目的起見，祇可作為個人費用。

四　唱片之有效年限，既無限制，自不宜有所折舊，然在其確無價值時，則折舊與陳舊二者，均可要求。

五　藥方或其他秘製方單等，在有價值時，均無折舊。

六　劇作或其他專利權，若不能決定其有效期限者，均無折舊。

若在經濟恐慌，商業衰落之時，須知資產本身並不發生陳舊，但若資產出售確因經濟的關係而遭受損失時，則可以作為損失而要求扣除，在一九一八年之前，資產陳舊之損失，在投資資本帳中，無庸整理，其因營業競爭所遭受之損失，不可作為陳舊而要求扣除。

第七項　耗竭

耗竭乃指遞耗資產（Wasting Asset）之折舊而言，如礦山煤油井森林等特殊之有形固定資產，換言之即採取事業（Extractive Industry）所賴之主要財產，此種資產與普通各種固定資產性質不同，通常固定資產，因使用或歷時關係而發生物質上或經濟上之折舊，此類資產，則以遞耗之關係而減少其價值，因爲此種財產所包括者皆屬原料及天然富源之儲藏，其容量之多少，必有限額，每日採掘，每日即減少其容量，故會計學上對於此種因採掘而減少之資產價值稱爲耗竭，以與普通固定資產之折舊相區別也。

自置之遞耗資產則可將耗竭部份作爲扣除，若出租者，則租戶亦可要求扣除，然此種耗竭扣除，決不能超過財產之成本或在一九一三年三月一日之價值，關於耗竭之種種條例，大概與折舊資產所規定者相同，然若遞耗資產之價值較其原來估計有增加之現象發現時，皆不作課稅所得視之，其市價與成本之決定，與普通財產亦無不同，普通包括其鄰近新發現之財產及原有估計之財產，若其價值一經鑑定，雖其產量有所增減，其價值亦不可更改，然其耗竭率，則可隨情形而變更也。

遞耗資產之生產總量，不但包括一定可以生產之產量，亦包括其預計生產之產量，將成本除以產量，即得每單位應負之耗竭，再以該年產額乘之，即得各該年之耗竭額矣。

在開發期中所增加之資本可以包括租稅房租及其他之開發費用等，不過此種費用，亦可在當年即行扣除者，其結果原無不同，此全在納稅人之選擇也。凡房屋生財及其他主要費用之支出須作資本支出，然若零件之添加及其他不重要之費用支出時，則不妨作爲收益支出，在當年即爲扣除爲宜。茲分述確定耗竭之基礎於左：

遞耗資產計算耗竭之方法，其一般原則與前述計算折舊之基礎相同，其因性質或其他關係有所異者，述之於後：

（一）以總所得之比例爲基礎　遞耗資產如煤油井，煤礦，金屬礦，硫礦等，其耗竭率之決定，以其總所得之比例爲計算之基礎，譬按現行稅法，煤油井法定耗竭之折減爲一納稅期內該財產總所得之百分之二十七又二分之一，又如煤礦爲百分之五，金屬礦爲百分之十五，硫礦爲百分之二三，惟上項之比例，不得逾該財產純所得百分之五十，上項所稱總所得並不包括納稅人已付或應負該財產之租金。例如一九三五年一月美孚行購一煤油井計價四百五十萬，估計可採煤油四千五百萬桶，當年出售煤油一百五十萬桶，計價一百二十萬元，除耗竭外之一切費用，尚有純所得五十五萬元。其每桶煤油之成本爲一角（4,500,000÷45,000,000），而其耗竭之扣除，至少爲十五萬元（1,500,000×0.1），如以財產總所得之百分之二十七又五計算則須三十三萬元（1,200,000×27½%）如以財產純所得之百分之五十計算，應扣除二十七萬五千元（550,000×50%）。

（二）以發現之價值 Discovery value 爲基礎　凡由納稅人發現鑛（除金屬、煤、硫等鑛外）源於一九一三

年二月二十八日之後，而非出代價購置而得者，其計算耗竭之基礎，應依該鑛源發現日之公定市價或發現日後三十天內之價值，至其耗竭之扣除，不得大於該財產純所得百分之五十。

(二)以出售之數量為基礎　森林一項，宜以出售之數量計算耗竭之扣除，蓋森林之產量及其出售量既便於估計，其價值遂亦易於決定，條例中規定其價值以其購進時之成本為根據；若在一九一三年三月一日之前所買進者，則以該日所決定之估價為根據。對於森林成本，必須加以分析，已採部份之成本及未採部份之成本，尤須有精密之分析，為計算耗竭較為準確起見，森林在逐期買進時，宜分為若干區而分別計算之，否則買進之時日既不相同，價值亦決不一致，若一併計算，未免欠公，在業主方面最好每區開一賬戶，以分別之，在內地稅局方面，則或可一併計算，或可分別徵稅，事實上稅法規定採取平均計算之一法也。

以出售數量計算耗竭者，可列左式求之：

$$\frac{\text{購置原價或1913年3月1日之公定市價}}{\text{生產總量}} \times \text{某納稅期之出售數量} = \text{某納稅期應有耗竭之扣除數}$$

例如一九三五年一月中興公司購得一森林山，價值三十萬元，估計可採木料三百萬尺，該年共採木料四十萬尺，僅售出二十五萬尺，其耗竭之扣除應為二萬五千元，其式如左：

$$\frac{300,000}{3,000,000} \times 250,000 = 25,000\text{元（一九三五年應扣之耗竭）}$$

生產總量如發現其估計不確，應予以調整，設上例之產量於一九三六年一月尚存木料五百萬尺，且當時該森林之價值已減爲二十七萬另五千元，同年售出木料三十萬尺，則耗竭爲：

$$\frac{275,000}{5,000,000}\ 300,000=16,500\text{元}$$

一九三六年應扣之耗竭

稅法對於折舊之定率，擇要列之於後：

折舊率表（擇要列之）

資產	折舊率
1. 汽車：	
乘人車	25 $33\frac{1}{3}$
運貨車	10 20
2. 房屋建築	
磚造汽鍋房	4
磚造製糖廠	$2\frac{1}{2}$
磚造汽車房	3
磚造新聞報館	$1\frac{1}{3}$
劇　場	2 - 3
住　房	2
棧　房	2
磚與水門汀造米粉廠	3
磚與鋼鐵造鑄造廠	5
磚石與鋼鐵造旅館	3
磚木造工廠	3
木框寄宿舍	5
木框小屋	5
木框工廠	5
木框旅館	5
木框米粉廠	3
木框儲蓄室	5
木框租屋	3 1/3

木框棧房	5
木框,厂門汀石打樁者	2
木框與灰泥造者	4
3. 機器:	折舊率
製糖廠機器	10
製椅廠機器	71/2
冷藏機器	62/3
紡棉廠機器	$3\frac{1}{2}$—5
起重機(Cranes)	5
鎔爐	5
拖曳機Tractors	20 - 331/3
挖泥機	5
染色機	10
乾燥器	$6\frac{2}{3}$—10
鑽空機設備(用于煤油井)	20
鑽空零件(用于煤油井)	20
發電機	10
電機設備	5
電造機	10
電力廠	10
電信電報設備	10
升降機	5
引擎	10

4.生財設備	折舊率
製椅用	71/2
採鑛用	10
鑄造廠用	71/2
製造玻璃用	8
旅館業用	5
洗衣作用	10
辦公室	10
鐵路用	10
5. 果樹	折舊率
蘋果樹	55/9
桃樹	5--62/3
梨樹	$5\frac{5}{9}$
梅樹	5
6.其他資產	折舊率
火車	3
鋸	10
比例尺	10
單剪機(剪金屬用)	$6\frac{2}{3}$—10
小零件	30
兵器	10
用油坍克車	8
用水坍克車	5
大桶	10—20
葛籐	5
船塢	10

上列各類資產之折舊率，均依普通情形而言，其有特殊之情形者，自可要求變通，故此折舊率表，僅可作爲一種參考，未可視爲不變之定例也。

第二節　利息支出

凡本年度已付或應付未付之利息，皆可要求扣除，然有例外情形，如借款用以購買免稅之證券，因爲美國之有價證券，有僅免所得稅及完全免稅之別，是以凡完全免稅之證券，若以借款購進，其借款之利息，再可扣除，則以借款購買完全免稅之證券者，負擔未免太輕，故不能列作扣除；玆依稅法之規定，略述可扣除之利息於左：

(1.)存息支出　凡金融機關如銀行信託公司等，對於所吸收各項存款之已付及未付利息，均可扣除之。

(2.)邦稅之利息　凡各種邦稅未能如期繳納，例須補繳利息，此項利息稅法許以扣除。

(3.)建築期內之利息　凡新建築物之以借款建築者，在工程未完竣前，利息之支出，得可扣除，一俟建築物可供使用，則不得扣除之。

(4.)不動產上之利息　凡購置之不動產，尚未可供使用前，其買價應負之利息，得可扣除之

(5.)押款利息　凡以不動產作擔保之押款，其支付之利息可以扣除。

以言不可扣除之利息，述之於左：

(1.)購買免稅債劵之借款利息　凡以借款購買免稅債劵，其所支付之利息，不得扣除，蓋免稅債劵之所得，旣弗納稅，其因購買債劵所舉之借款利息，自無扣除之理。

(2.)損害賠償之利息　凡法庭判定各項損害賠償，其所附繳之利息不作扣除。

(3.)投資利息，凡合夥事業對股東投資所支付之利息，此係利益分派之一辦法，故不作扣除。

(4.)延期付息之利息　凡各種延期付償，其應補貼之利息，不得扣除。

至於債劵之利息，可得述之於左：

債劵發行之價格，大於其定價者，其超過之金額，稱爲溢價，此項溢價卽爲發行公司之所得，惟須按科學方法於以後各屆付息時攤銷之，其法定之條款，摘錄於左：

(一)凡於一九一三年二月二十八日之後發行債劵之溢價，其純額卽爲發行公司之所得，須依其債劵之期限攤銷結淸之；

(一)凡公司購入本公司溢價之債劵，其買價較高於發行價減去已攤銷之溢價而結入所得者，或其買價超過其票面價加上未攤銷溢價之部份，爲該納稅期內，可作扣除之費用。

(二)凡公司購入本公司溢價之債劵，其買價較發行價減去已攤銷之溢價而結入所得者爲低，或其其發行價減去已攤銷之溢價而結入所得者較其買價爲高，其超過部份，乃該納稅期內之所得，

由此以觀，一九一三年三月一日訂定溢價處理之條文，故在會計上言之，無論何年之三月一日均各相同，惟稅務上言，則有天壤之別矣。更進而言之，會計上認為正確之所得與扣除項目，多與稅務上之課稅所得與扣除項目有異也。以言利息，則實際利息係包括舊券溢價之攤銷部份，以決定每年之利息；溢價之攤銷，由其清償期限負擔之，亦為會計上正當辦法也。

言及債券之折價，即其發行價格少於其定價，其法定之條款列左：

(一)凡發行債券之有折價，其純額即為發行公司之損失，須依其債券之期限，列為扣除而攤銷之。

(二)凡公司購入本公司折價之債券，買價大於其發行價加上已扣除折價部份者，其超過部份，乃該納稅期內可扣除之費用。

(三)凡公司購入本公司折價之債券，其買價少於其發行價加上已攤銷之折價部份者，其差額即為該納稅期內之所得。

關於折價之可扣除，並不限於發行日期，故對於一九一三年三月一日前或後之出售皆相同也。債券之折價於發行之納稅期一次列作扣除，或於發行後歷屆攤銷者，其所得稅報告表應有載明，並規定按債券之期限比例分攤之辦法。

凡由合併而成立之新公司，其舊公司曾以折價發行債券，並已攤銷其一部，則自改組後其未攤銷部份，應由

新公司繼續扣除之及後該項債券之買賣，其損益之計算，亦須注意其發行時之折價及其攤銷之部份。以言溢價，新公司亦須攤銷列作各期之課稅所得，蓋以會計之立場債券之折價及溢價乃遞延資產及負債，以稅務上言，其處理亦同，故於改組時，務必列明之。

第三節　租稅

各種租稅均可要求扣除：

(一)地方政府與邦政府之財產稅，包括汽車執照費。

(二)邦政府及外國政府已徵之所得稅，但外國政府已徵所得稅中之免稅部份，當然不在此例。

(三)進口及出口之關稅。

(四)奢侈品之內地稅，其已爲廠商所付者，不在此例。

(五)運輸稅及其他旅行稅；

(六)印花稅

惟左列各項不得扣除：

(一)遺產稅（一九二八年度稅法，對於遺產稅之扣除，）規定如下：

(甲)若遺產稅由受產人要求扣除者，則由受產人扣除之。

(乙)若遺產稅由受益人要求扣除者，則由受益人扣除之。

(丙)若遺產受產人與遺產受益人同時要求扣除者，則須視遺產稅爲何人所付而決定之，若確爲受產人所付者，則由受產人扣除之；若確由受益人所付者，則由受益人扣除之。

然自一九三四年度稅法頒佈後，規定遺產稅不能列作扣除。

(二)印花稅（然若作爲營業費用者可以扣除。）

(三)聯邦政府之所得稅，盈餘利潤稅，及戰時利潤稅。

(四)爲公家利益因而修改房地產所付之租稅可以扣除；然若僅爲增高其原有房地產之價值者，此種租稅，不可要求扣除。

(五)奢侈品之內地稅，若已由廠商負担時，則在消費者即不可再要求扣除。

第四節　呆賬損失

商店之放賬，全憑信用，以約定日期，由顧客淸償其貨款，然在事實上，常因種種關係，所放客賬，往往有不能按時收回，而致發生呆賬之損失，此種損失，有時在期票及其契約中亦有發生，自一九一八年始稅法規定待收客賬

中，如在該年不能收回之部份、皆可作爲損失，而要求扣除。此種損失，係確實不能收歸，而具有相當證據者爲限，若商店自願放棄者，即不在此例。稅法中又規定凡債券或期票確無價值時，亦可作爲呆賬計算，然在抵押債券中，除非在結束之時，其抵押品之售價不足償還債券，而其相差之一部，又確無收回希望者，始可作爲呆賬，而要求扣除，否則不可。若已剔除之呆賬中有某部收回者，即在收得之一年，作爲所得，照常徵稅焉。

呆賬準備之提存方法　普通合理方法有二：

(一)觀察估計法　此法全憑主管者之判斷力，分析顧客之信用，觀察當時之情況，以估計其待收客賬中，將有若干數額無收回之希望者，應提作本年度之呆賬損失，而要求扣除。

(二)經驗百分法　此法全憑過去之經驗，依據統計學上之平均原則，定一百分比率，以計算各期之呆賬損失，因其計算百分率之根據不同，又可分爲三法：

(甲)銷貨總額百分法　以本期內銷貨總額爲計算呆賬百分率之根據。

(乙)賒銷總額百分法　以本期內賒銷總額爲計算呆賬百分率之根據。

(丙)待收客賬餘額百分法　以結賬時待收客賬之餘額爲計算呆賬百分率之根據。

最近美國歲入法案中對於一期內提高其呆賬之百分率，如具有相當理由者，得請求變更其稅法之要旨如左：

(一)凡待收客賬中有一部確無收回希望者，可在查明年度作爲呆賬，要求扣除，逕在待收客賬中減除之亦無不可，若已剔除之呆賬，現在收回者，則收回之一部，即作該年之所得計算。

(二)納稅人對於呆賬，本設有準備賬目者，若以營業情形之不同，或其他正當之理由，增加其呆賬百分率而要求扣除者，亦無不可，倘使其呆賬之發生，遠在前數年者，而扣除則在今年者，亦爲稅法所許可。

(三)納稅人對於呆賬，如未設有準備賬目而意圖增設者，必先根據從前之經驗，嚴密估計其呆賬百分率，然後設立之，若欲改換其估計呆賬之方法者，須在改換日前三十日通知內地稅局。

(四)應收未收之利息，其已包括在毛利之內者，有時亦可作爲呆賬損失。

(五)債券如已證實其確無價值時，亦可作爲呆賬，而要求扣除，若因債券市價之跌落，則不能即指爲債券無價值。

(六)担保品或抵押物出售時之呆賬，僅限於其售價不足償付借款之差數，而該差數又確無收回希望者爲限，在出售之前，根本無所損益。

呆賬之發生，非限於營利事業，故如親族朋友之借款，亦有呆賬發生之可能，此種呆賬，亦可在當年作爲損失，而要求扣除，然若出於贈與者，則不可扣除也。其爲親族朋友代付一切款項，其性質近似贈與者，均不可要求扣除。

在事實上專營分期付價銷貨之事業，毋用設立呆賬準備賬戶，因其盈餘既以其每期付價陸續計算，即使在

點客不能付款，將貨收回時，其殘價亦宜作爲銷貨成本計算，迨其再行出售時，始有損益之計算，是以其呆賬準備賬戶，不設亦可。

債權若遭損失，則可要求扣除，如一部遭受損失，則可以其一部數額要求扣除，惟須有相當之證據。期票之出票人或付款人，因特殊原因不能付款，因而累及背書人或担保人，此種損失在背書人或担保人方面，自可在當年所得報告中將代付之數額，一併呈報，而要求扣除，惟須證明出票人或付款人確無能力付款者爲限。債權損失之要求扣除，僅憑報告，往往無效，必須提出相當證據，所謂相當證據者，如債權早已過期，或債務人之經濟能力確不能償付等，非但須提出相當證據，且對於此種證據所以發生之原因，須附具理由說明之，因爲債權人之意見，未必盡屬合理也。在有担保品之債權人方面，雖其担保品一部份已經損壞或已失價值，仍不可作爲呆賬計算，蓋全部担保品未售盡以前，其遭受之損失，即不確實，不確實之損失，即不可要求扣除，惟如人壽保險尚未到期，因保險公司之破產而所受之損失，可以要求扣除。未到期之期票，已知該票確無收回希望者，可以作爲壞賬計算，惟未到期之客賬，預料其不能清償者，則現在不可要求扣除，須俟其逾期不付，確實發覺其爲呆賬之時，始可在該年作爲呆賬。

第五節　營業損失

個人營業上之損失，其發生於下述三種原因者，歷年歲入法案皆許扣除焉：

(一)由於營業或貿易上所發生者；

(二)由於謀將來之盈利而現在損失者；

三 由於水火天災人禍及盜竊者。

公司營業上之損失，並不限定某一種性質，其爲收益所支付之費用，及遭受之損失，均可列入。所謂損失，卽其售價不及其成本或一九一三年三月一日所估計之價值，故股票出售所遭受之損失，可以要求扣除；惟債券因市價之跌落，卽作損失而要求扣除者，實爲稅法所不許，是故在未售出之前任何證券，決不可計算其一部之損失，要求扣除，惟對證券經紀人則又當別論，因經紀人之證券實卽商人之存貨，可以根據成本市價孰低之原則，以估計之也。

對於個人財產方面所遭受之損失，其可以扣除者，列舉如下：

(一)房地產之購置，其目的原爲謀利者。雖在出售前暫作居所，而於出售時蒙有損失者，可以要求扣除，然其購置之目的，原在自己居住者，則不在此例，至於國家強迫收買，因而所遭受之損失，亦得扣除。

(二)爲避免不測之損害起見，因而將近於海濱之住宅遷居者，其所遭受之損失，不可扣除。

(三)在一九一三年三月一日之前，收得之贈與財產，其後出售所遭受之損失，得依資產損失之百分率，要求

扣除之。

(四)佣金損失，若有經紀人(Broker)證明者亦可要求。

(五)因誤示農場或田地之出售，因而起訟而判決應付款項。

(六)應交未成年人之款項，而為監護人所分配錯誤者。

(七)為辭却銀行董事職，因而付出之款項。

(八)水管之冰凍與爆炸及汽鍋之炸發等，因而所遭受之損失。

(九)為謀外埠或外國之推銷起見，冀圖在外設立分公司，派人前往調查，因而所付之旅費及一切雜費等，均可扣除。

(十)營業上之打擊及偷竊，其並不十分明顯者，至盜刼損失，須在當年扣除。

(十一)特許權之購進，確無價值，與油井中之油質採完後確無價值時，所遭受之損失。

(十二)特別折舊損失，如地震後，一切財產所遭受之損失。

個人費用其不可作為扣除者，列舉如下。

(一)駕駛汽車之目的，在於娛樂，遭受損害時，雖其原因由於街道冰雪之不潔，亦不可要求扣除。

(二)為防禦無謂損害所支付之款項。

(三)租地上之損失，或出售房屋之損失，其原因由於遷辦營業於他處者。

(四)股票出讓或放棄，以彌補公司之虧折者。

(五)款項之支出，其目的不懷好意者，如意圖盜竊，或其他不合法之目的者，此種損失無論如何，不可扣除。

(六)由於房屋之被炸，所遭受之損失，火災在外。

(七)違禁品之被竊。

(八)賭博損失扣除之限額為四百元，然賭博獲利，若超過其賭博損失者則以普通所得視之，而照常徵稅，其他如球類與跑馬等賭博損失，皆可按限額要求扣除。

保險賠款之所得，須在其財產價值下扣除之，其相等之一部，即為損失，若其賠款少於估計應得者，亦為損失，否可要求扣除。然若其重置成本超過其應得賠款者，不可作為損失，此種多付款項，實即資本支出也，在計算損失時，對於折舊及殘價，必須加以精密考慮，房屋之搬場懷有目的者，此種搬場費用，亦非損失，而是資本支出，為建造新屋而將舊屋拆卸，此類拆卸費，亦是資本支出，而非損失，上述種種資本支出，實皆不可要求扣除。

將證券交於債權人，以了債務者，若當時證券之市價少於成本者，亦作損失計算，然若證券原作借款抵押者，則不在此例，證券經紀人為增強商譽起見，將無價值之證券，再行買回者，不是損失。

一種損失必有其固有之特性，與普通成本自不相同，故植樹者不可藉口樹木長大滯呆，而要求作為損失，商

人亦不可因其一部份事業之停頓，而遽作扣除之要求，總之在完全結束之前，不宜有所扣除之要求也。經營投機事業失敗，而遭受之損失，亦可照常在所得中扣除之，其經營遠期買賣之損失，要求扣除，當在交易了結之一日。

第六節　淨損

歷年營業淨損，皆可在其後所得中扣除之，在一九二八年度前，其營業淨損，在本年度不能完全由其所得中扣除者，可延在來年度扣除之，亦為稅法所許，然自一九二八年度修改稅法之後，凡營業損失，僅得在本年度扣除矣。

營業淨損失之計算法，與營業淨所得之計算法，並無不同，包括營業之損失及出售資產之損失，惟其損失須扣除下列各項：

(一)免稅利息之所得，超過其不可扣除利息之支出部份。

(二)凡個人所遭受之損失，不自營業或貿易而發生，並超過其同樣來源之課稅所得之部份。

(三)凡個人所遭受財產損失超過其財產盈利之一部。

(四)不包括在所得中之股息。

(五)耗竭額之根據，超過發現時原估價值之一部。

在損失中扣減上述五項，始得謂淨損失，而可要求扣除，若納稅人本採會計年度，今圖改用歷年年度者，則其在改用一年之損失，要求扣除，須仍在會計年度，惟改用後之損失，卽可在歷年年度中扣除矣。

所謂損失包括投機股票之損失，及火險等損失。

第七節　餽贈

凡可扣除之餽贈，在一九一八年至一九二〇年之間，限於捐贈與宗教慈善機關科學團體教育機關之種種財物，惟納人法案中規定其餽贈之款項，不得超過其淨所得中百分之十五，若不以現金作爲餽贈者，先估定其餽贈財物之價値，然後要求扣除，在估價之時，須先決定財產之成本減去應其折舊準備額，如財產本身本無折舊關係者，當然不在此例，然而現今將財產作餽贈者，已易成本爲公定市價作估計價値之標準矣。

若將款項存儲於信託公司，以備將來之餽贈者，其扣除當在確實將存款捐贈之一年度，而不可在款存入之時，卽行扣除，自一九二一年稅法修正之後，餽贈之範圍更擴展至國家與其他之政治組織，以及餽贈慈善機關之基金文化團體之捐款，卽捐贈與郵政及美國軍隊之財物，亦可作扣除也。

迨至一九二四年稅法又規定其餽贈範圍，如水利工程及聯益會之捐贈，亦均可扣除，然捐贈之利益，僅屬一己者，當然不可扣除，捐贈與宗教組織之財產，包括代付器具之租金，課稅，及其他一切所欠各債務等，捐贈慈善機

關之財物，包括養老金代付慈善機關受益人之人壽保險費救災費及醫院事業之捐款，社會服務機關之捐贈等，至捐贈與殯儀館墓道之地產則根據稅法解釋並不在內。捐贈教育機關之財產，包括爲組織音樂團體而使其公演之經費，捐助動物園及教室用具，或建築之經費，至專爲謀利於某一階級人物之捐贈，則不在此例。捐贈之財物，現金亦可，其他財產亦可，然不可以勞務作捐贈。除非此種勞務，對方確有相當所得者，當在例外。其捐贈財物，均以公定市價爲估價之標準，已如上述，其超越成本之一部，不作所得計算，若將已抵押之財產作爲捐贈者，在現金贖付之前，不可要求扣除。

若公司本身以受託人相居者，則其付與職工之養老金，即不可再要求扣除，然若此種養老金，完全由公司中分別提出，亦絕不受公司管轄者，則當作薪給報酬之一部，而可以要求扣除也。

第八節　保險費

無論個人或公司所付之保險費，有可以扣除者，及不可扣除者之別，凡納稅人所付之保險費，其受益人爲自己或爲其遺產承受人者，則此種保險費之支出，依稅法之解釋，視爲投資之形式，而不可作爲扣除之部份；然若其所付之保險費，其受益人爲公司中之職工，則此種保險費之支出，與增加勞務之報酬無別，應作公司中營業開支計算，而可以扣除，如團體職工保險，亦在此內，雖然此種保險費之支出，在職工方面並不以所得視之，而亦毋用納

稅也故如職工人壽保險其受益人爲公司者，亦不可要求扣除矣。

第九節　旅費

一九一八年度之稅法，個人旅費及公司旅費，極難分辨，若旅行之目的，不在營業者，則此種旅費（運輸費用在外）不可要求扣除，然個人旅行之目的，確在營業者，其旅費，餐費，宿費等，均可扣除，不過由公司發還者，當然不在此例，關於旅費一層，下列三種情形，有發生可能：

（一）假定旅費一層爲公司正當之營業開支，由個人自付，公司也並不發還，因之其費用較之居家時自必增加無疑，甚有增加至其薪金不足抵補者，此種情形，可謂僅有。

（二）若旅費一項包括餐費宿費由公司發還與個人者，其等於居家時費用之一部，仍照常征稅。

（三）若其發還費用超過實支旅費者，當然依照慣例征稅，其不足之一部，亦得要求扣除。

個人若要求扣除其旅費者，必須在其所得報告中，對於旅程日期，餐費若干，宿費若干，及其他一切旅費，均須加以詳細說明，在一九二一，一九二四，一九二六年度之特殊規定，其營業旅費可以完全扣除，

凡爲商業而旅行者，在其所得報告中，可以包括一切維持家庭費用，如房租及其他開支等，若其自有住宅者，則須估計其公定租金價值，若其在報告中對於上述種種，切作忽略者，則卽不可要求扣除，在旅費中應酬費一項，

有時亦可扣除，惟與個人應酬費須絕對劃分清楚，旅費之可以扣除，限於實支者一項，如其在總費用中規定一百分率，而每年扣除者，爲稅法所不許，若爲營業關係，因而修理其車輛，用作旅行，此類費用，有時亦可包括在旅費中。

第十節　職工之薪給

事業付與職工之酬勞，例可扣除，依普通情形而言，職工之課稅所得，即僱主之扣除費用，一九二六年之法律，對於此點，與該年前稅法上之解釋，並無不同，謂個人服務之酬勞，或其他正當之薪金，其實支之數額，概可扣除，故凡餽贈等類，當然不在此例。

對於薪金設息及餽贈之性質，財政部殊難分析清楚，實際上並無明文規定，僅視各個情形而別花紅爲正當之酬勞，例可要求扣除，至付與職工之養老金，非在其實在付出之一年，則不可預先扣除也。

酬勞之可以扣除與否，全在其數額之是否正當，若不問服務之情形如何，即任意付與酬勞者，即爲不正當，即不可要求扣除，若將高級職員之預支帳戶（Drawing account）在年底結算轉入公積帳內，實與薪金無別，再薪金之可以扣除者，必須付與指定之人員也。在結帳後，若增加職工酬勞，出於正當者，亦可扣除，雖然在結帳之前，並未入帳，若薪金數額，須視職工服務之情形如何而決定者，則其扣除一層，亦僅屬試驗性質，在一九一八年規定爲獎勵青年之服務而多付酬勞者，既不可在一九一八年要求扣除，更不得在前年預先扣除，然爲前年營業衰落

因而減薪之部份，一旦商業興隆，完全補還，出於先期言明者，當然不在此例，若酬勞根据其營業盈餘而決定者，其扣除部份，當按照其正當比例，而要求，否則卽不准扣除。如合同上訂明營業興隆，則增職工之酬勞，若在年底營業果而興隆，因而增付之酬勞，當然亦可扣除，若合同上更有載明營業衰落，職工須退還其一部酬勞者，則一旦營業衰落，職工退還之一部，在職工方面是一種損失，照常可在所得稅報告表中要求扣除，若公司所付之薪金，實卽花紅，係根據其盈餘而決定者，故其可以扣除部份全視其數額之是否正當，此種花紅亦祗可在付出之一年，要求扣除。

若在某年職工自願無條件放棄其酬報者，其放棄之一部，在僱主方面，卽爲某年之所得，須照常呈報繳稅，公司將庫藏股票作爲花紅者，其成本與市價相差之一部，既不作所得而征稅，亦不作損失而扣除，惟庫藏股票之全部市價，則照常可以扣除，股東根據合同上之規定，得將私款作爲職工之酬勞而要求扣除，職工所派得之花紅，一部爲現金，一部爲公司向市場上收買本公司之股票，作爲花紅而發給者，亦可扣除。

第十一節　房租

房租在付出之一年，自可要求扣除，有時往往發生逾付情形，如租地時所付出之全部租金，須按年份攤之，逾付房租並非損失，而是一種遞延資產，不可要求扣除，可以扣除之房租，亦僅限於營業用者。

租地上所增加之改良費用，若在租期滿了之後，歸與出租人者，則承租人可以按照租期逐年分攤而要求扣除；若出租人不欲改良，在租期滿了之後，仍欲回復其原狀者，承租人爲此而設立或有準備帳目，以求扣除者，爲稅法所不許。承租人所付之租稅，一似其租金之一部，可以要求扣除。承租人出售其租地因而獲利，在其盈餘下應減去歷年改良之費用，並須注意歷年已除之折舊焉。

第十二節　自由職業之開支

自由職業者，事務所之房租，私人圖書室之折舊，文具紙張及事務所之其他直接開支等，則爲職業上之開支，在個人方面，可以要求扣除。如律師所付出之旅費，執照費及其他費用，藉得執行其律師之義務者，皆屬資本支出之性質，而不可扣除。醫藥師爲參加醫藥集會之費用，亦不可扣除。其錯投藥石，因而興訟，醫藥師爲謀本身安全起見，所付之訟費，當然不可扣除。預約專門雜誌與其職業有密切之關係者，可以作爲職業上之開支。歌唱者爲維持其喉聲起見，請喉科專家診視之費用，是一種個人費用，不可扣除。個人付與工會之經費，則可以扣除。著作人可以自其毛利中扣除爲搜集材料而支出之各項費用，要求扣除。

綜上各節所述，或有的與不確定的費用，皆不可扣除，資本支出與逾付項目，亦不在其內，故公司中有若干費用，其性質近似餽贈，而不屬於必需者，皆不可作爲費用，而個人費用之可以扣除者，亦僅限於營業上之一部。

第十三節　存貨價值之估計

商店或工廠之存貨，必須加以盤點估計而確定其價值，無論其採取曆年制度或會計年度，盤存工作實不可缺，若不採實地盤存（Physical Inventory system）之方法而採用永久盤存（Perpetual Inventory system）存之方法者，未始不可，然要須吻合會計學之原則始可。嚴格而言，存貨既非所得，更非開支，似無注意之必要，不知存貨價值之決定，與所得多寡之影響，極有關係，例如期初存貨若估價過高，則其所得即因之而減少，反之則其所得即能增高，影響如此之巨，自不得不另加估計焉。

財政部規定在盤點存貨之時，須注意下列各點：

（一）存貨須包括現存之原料，為出售之進貨，為消費之貨物，用作生產之存貨，製成品及半製成品。

（二）已經出售而尚未起運之貨物，已記入待收客帳或現金之內，不可作為存貨。

（三）寄售商品，應作為寄銷人之存貨。

（四）納稅人須分別設立帳戶名稱，以類別其存貨。

（五）已在途中之進貨，須作存貨計算，同時負債中亦即時成立。

（六）納稅人之會計制度，必須有存貨目錄之編製。

(甲)存貨價值之決定　一九一六年稅法規定存貨必須以原價(即成本)作爲估計價值，然在一九一七年之末，即改採原價與市價孰低之原則爲標準，惟從前納稅人採原價爲根據者，則財政部仍不反對之。一九一八年稅法規定上述二種方法，皆可採用，若採原價與市價孰低爲原則者，則其全部存貨，須皆採取此項原則，若欲改變其估計存貨之根據者，須先得稅務當局之同意。在一九二〇年之末，市價較原價爲低時，有若干工商業，皆以市價爲估計存貨之根據；若在原價較市價爲低時，則採原價爲根據，於是原價與市價孰低之原則，乃欣欣向榮矣。現有存貨，在進貨之時，皆須依照會計步驟，記錄其價格，同時應在存貨較少之時，實行盤點，隨時加以整理，若其會計制度、組織完美，其有助盤存工作，實非淺鮮。

(乙)原價　原價之決定，似極容易，而其實不然，則政部有鑑於斯，乃對於有關原價之各點，說明如左：

(一)若以原價爲期初存貨之根據者，則其期末存貨，亦當以原價爲根據。

(二)進貨若有折扣者，須在其原價中減除之，惟納稅人須確實享得者，至現金付款時即享有折扣，在當時即行扣除。

(三)運輸費及其他爲進貨所支出之費用，皆宜加入進貨原價中。

(四)在估計製成品與半製成品時，必須包括原料之成本，直接人工，廠務費用，及其一部份應分配之管理費用，惟推銷費，利息，及利潤等，則不可在內。

(五)折舊及耗竭之損失，若其計算合法者，可以在原價中扣除之。

(六)特殊工業稅法無明文規定者，工廠中可藉其經驗，以定估計存貨之標準，惟務與其原價相接近。

(丙)原料及貨物之市價　所謂市價，指在盤點存貨時購買者願對某物所付之價格也，財政部規定上述市價，對於原料及普通爲出售而購進之貨物，均可應付，其他關於決定市價之方法如下：

(一)進貨時之原價與盤存時之價值並無變更者，則常時進貨之原價，即盤存時之市價。

(二)已定未到進貨(Purchase Cemmitments)之付款根據合同訂定者，此種付款有時亦可作爲所付貨物之市價。

(三)在盤點存貨日之前後，實際將貨物出售，以決定其市價，惟在其售價中須減除其推銷費用，然而實際上貨物市價，每不穩定，在一九一八年物價之變動尤爲激烈，存貨因市價跌落所遭受之損失，在一九一九年始經證實，而竟有若干商人在一九一八年先期決定而要求扣除者，此點已爲現行稅法所否認，現行稅法規定因市價跌落，存貨受損者，須在受損之一年，要求扣除，不可先期或事後要求也，至任意抑低市價，實不合法，其所受損失，不可要求扣除。

(丁)在製品之市價　在製品之市價，其估計標準有三，爲求價值穩定起見，宜擇三者間之最低者爲根據焉。

(一)以在盤點存貨時之重置成本爲根據。

(二)依製成品原價比例估計其已成部份之價值，如製成品之原價每件一元，在製品若已完成百分之五十者，則每件當爲半元。

(三)依製成品之市價比例，估計其已成部份之價值，在市價低於原價之時，適用此法。

事實上右述三法引用頗費週折，依稅法之說明，市價一層，亦包括原料人工及廠務費用之價值，若重置成本較其現製成本爲低者，則在製品之價值當依重置成本爲根據，若市價較原價爲低者，亦當以市價爲估計在製品之價值也。

(戊)存貨估價之例解　各種營業因其性質之不同，故稅法之引用，亦不可墨守一法，當依財政部之規定如下。

(一)證券之估價　證券經紀人估計其證券，當依原價或市價孰低爲原則，或全以市價爲根據，惟無論如何，其所採用之方法，須年年一律，不可隨時更改。銀行對於證券必須劃清爲投資而購進之證券，及爲售與顧客而購進之證券，其爲投資而購進之證券，務以原價爲估計價值之根據。

(二)農產品之估價　農產品之估價方法，上述諸法皆可引用，其農產品之成本，極難估計，故農產品以市價爲估計價值之根據，最稱適當，自一九二〇年來農民改換其估價方法，若能增加其收益者，即使未得財政部之許可，亦不爲違法，惟任意改更其估價方法，而事實上不能增加其收益者，則須務先得財政部之同意也。

(三)木材及其性質相同貨物之估價　從前稅法對於木材商人用平均成本法以估計其存貨，例不禁止，自稅法修改後，關於此點雖無明文禁止，惟對於聯產品(Jioint cost Products)之估價，則務須與其售價發生密切之比例始可。

(四)雜貨商品之估價　雜貨寄售商可以應用寄售盤存法(Retail Inventory Method)以估計其存貨價之值，蓋雜貨寄售商店商品繁多，且有進出，事實上殊難採用永久盤存制或時作實地之盤點，於是遂有此法以估計存貨之約數，其方法即以期末存貨之銷售額減去原定之毛利額以計算之，例如某商品之單位成本爲八十四元，所定售價爲一百二十元，其原定毛利爲三十六元，被售價除之，在此例爲百分之三十，是卽毛利率(Mark on Percent)也，若某商品在期末時，有存貨十件，其銷售價額當爲一千二百元，減其原定毛利三百六十元，則利存貨之價值，當爲八百四十元也，故在成本殊難決定之時，售價減原定毛利之方法，可以應用，然其每年原定毛利，不可平均計算，其零碎細屑各貨，可以根根據最近進貨價作估價原則，現行稅法對於盤存之用平均價法估計，已加禁止，惟煙草業則不在此例，商店中若同時採永久盤存制及實地盤存制者，對於雙方差額，務須與以適當合理之整理記錄焉。

酒在開禁之後，亦須加以盤存而作報告，酒之運輸及存棧，既多危險，故其運輸及存棧費用，有時亦可作爲存貨價值之一部，惟其投資之利息，當然不可計算在內。

經營國外匯兌及輪汽車業者，可以根據原價或市價孰低之原則，以估計其存貨之價值，若改換其存貨估價之方法，其目的不在逃稅者，例可應允，其前期存貨可以不作報告，惟前期存貨估價之方法，若不適當者，則當然不在此例。某種商品市價無所適從時，可向財政部徵詢市價，以決定存貨之價值，在貨物本身尚無價值之時，不作存貨目錄，亦無不可，如樹木幼稚尚在無人需要之時，即可不作盤存貨目錄。尚在運送中之未出售貨物，理宜作為存貨，此種存貨包括一切運輸費及必要費，至尚未預定俾在簿計中之進貨，當然不可作為存貨計算也

第十四節　不可扣除之開支

不可扣除之開支，曾於上述各節中已約略敘之，茲為便於記憶起見，特彙敘如次；

(1)個人費用；

(2)損失之發生，不自營業或盜竊者；

(3)人壽保險費之支出納稅人本人為受益人者；

(4)對於個人或營業組織之餽贈；

(5)對於慈善機關之餽贈超過其純所得百分之十五者；

(6)納稅人行為不正，因而遭受之損失，或補償他人之酬勞；

(7)損失之發生，由於損機賣買（Wash Sales）者；

(8)由於所得而發生之損失，不在當時呈報扣除者；

(9)改良財產所支付之捐稅；

(10)所得稅（付與邦政府者或所得稅之免稅部份）

(11)爲進貨而借款所付之利息，或用以購買免稅證券之支出；

(12)資本支出爲增加資產之價值者；

(13)資本支出爲減少資產之折舊損失者；

(14)職工之酬勞，若其付給超過其原來規定者；

(15)股息之支付；

(16)股票之特別捐稅；

(17)本公司股票出售時所受之損失；

(18)公司創設時之開辦費；

(19)不合法交易所受之損失；

(20)所得受益人不可扣除不自其收入額中扣除之費用；

(21)凡商店自用各貨，宜在其進貨帳下減去之，不可作為損失要求扣除

(22)股票之特別捐稅，亦作為資本支出，又在捐贈股票出售之時，決無損失，公司在出股其佣票時，所付之佣金，並非開支，而可以加入其股投資本中，作為一種資本支出也。

總之個人費用及生活費，按例不可扣除，若屬於旅費之性質者，則又當別論，利息及租稅，有可以扣除者，亦有不可扣除者，事實上可以扣除之費用，及不可扣除之費用，在普通會計原理者，分別自屬不難，由於所得所遭受之損失，不在當時扣除者，既非損失，更非所得，雖呈報之，亦屬徒然，公司創設時之開辦費用係一種資本支出，當然不可扣除，付與優先股之股息，可以扣除，所謂個人費用，包括下列各點：

(甲)離婚夫妻分居後，或在訴訟期內，所津貼離婚妻之贍養費；

(乙)房屋出售時所遭受之損失（其購進之目的，原非經濟之便宜者，不在此例）；

(丙)付與政府之公安捐，

(丁)住宅之修理費，

(戊)付與社會集團之會費。

個人除為獲得所得之費用可以扣除外，其餘種種個人之費用，皆不可扣除。至公司可以扣除之費用，其範圍即較為廣大，除規定饋贈保險費及開辦費外，皆可扣除，是以凡可以扣除之費用，皆須為獲得所得而支出者，其損

失亦務須以不可避免者爲限費用之扣除，有時根據確實付出之一年，有時則根據發生之一年，此全憑其會計制度如何而決定，若依學理而言，則權責發生制實較收付實現制爲優，不過或有負債（ContingentSiability）之應付未付或行將發生者，則不可扣除也。

第十八章　投資資本

第一節　實收股本

投資資本係一公司實收股本與公積之總稱，是以稅法上規定，凡投資資本務須有價值而實收者爲限，否則不可，若以股票購買無形資產，則無形資產之價值與股票之票面價值有限定之百分比；若在出售股票或收買股票之時，因而影響其投資資本者，須陳明理由而詳細呈報之。投資資本爲計算公司附加稅及盈餘利潤稅之唯一要素，在一九一七年歐洲大戰之時，歲入法案中始有條文之規定，蓋在一九一七年之前，既無盈餘利潤稅，亦無戰時利潤稅，其所有者，不過經常之所得稅，在一九一六年之稅率，亦僅百分之二耳，迨大戰爆發，美政府亦參加戰團，於是歲出大增，政府乃決徵盈餘利潤稅與戰時利該稅，而計算公司之投資資本，亦爲必要矣。茲示盈餘利潤稅之計算法於左：

1. 投資資本	$480,000.00
2. 實得純益	75,000.00

3. 普通利益額 $480,000 × 12½ % = $60,000（法定限額，依稅法701條規定資本合12½ %之利益額）

4. 純益	75,000.00
法定利益額	60,000.00
應課盈餘利潤稅額	15,000.00
稅率	5%
盈餘利潤稅	$750.00

至戰時利潤稅之計算，並無不同，惟稅率較高耳。該二種稅負，皆依純所得額爲準則，故稅額之算定，多在計算所得稅時，加以確定。在美國該二種賦稅，始於一九一七年，曾於一九二一年末廢止，其徵稅之主旨，爲適合歐戰之需用。

及至憲法第十八次修正時，又提重征盈餘利潤稅，故於一九三二年歲入法案中規定該稅之征收，並訂稅率爲百分之五，其算定方法，則以資本合法定純益率（百分之十二又二分之一）後之超過數，課之以稅。

投資資本計算錯誤之影響　投資資本之計算，爲計算盈餘利潤稅及戰時利潤稅之要素，且作爲附加稅稅

率分組（Bradford）之根據，投資資本之計算若不準確，則逃稅必不可免，因狡猾之商人，在盈餘較大之一年，必舉起而誇報其投資資本之增加，則盈餘利潤稅及戰時利潤稅又何得收圓滿之效，而附加稅之分組必不公平也。

股本　計算投資資本須首先計算發行之股本，若其股票之發行按票面價者，則其票面價實即實收之價本。若其股票之票面價，不如實收之價值者，則須以現金價值作為股本之實額，若現金價值超過票面價者，亦以現金價值作為股本之實額。股票之發行作為銷售股票之紅利者，亦作投資資本計算，蓋無股票作紅利之發給，其售價必不如發給股票作紅利之售價，此可斷言也。設票面價與現金收入之數額，並不相等，其相差一部，可以作為債券之折扣或溢價計算，至於股票發行之折扣，務須在股票票面價值上減去之。其歷年提攤之數額，按例不可扣除，若股票之折扣，並不按年提攤，而直接自公積中減去者，實無異將公積一部轉入股本帳內，故將來即毋須如以整理。下列三項可作為投資資本，茲分述之如左：

（甲）股東已認而未付之股款，其應付額可作為投資資本，若以期票作為認股之繳款者，則此種期票須照票據法之條款，具有合法之手續，而到期確能兌現者為限，否則不可作為投資資本計算，其尚未確定之認股，亦不可作為投資資本，其已繳一部者，則不在此例，因其已繳部份實即投資資本也。

（乙）公司籌設時之開辦費，可以作為投資資本，惟開辦時職員服務之報酬，若不以現金支付，而以股票付給者，則宜根據其服務之情形，決定其應付之報酬，而以股票付給之部份，作為投資資本計算，蓋開辦費依財政部之

規定，實爲一種資本支出也。

(丙)股東若以其他財產，如賃租房產或他種特權及其他一切資產作爲已認股款之繳納者，亦可估定其價值，作爲投資資本計算，惟借入資本，係對外之負債，既非實收資本，自不得加入投資資本之帳戶內。

如上所述，認股人之期票，在未到期之前，是否應作投資資本計算，各邦法律頗不一致，惟財政部當局認爲出票人如可靠者，可以作爲投資資本。惟公公發行信用債劵，Debuture Bonds者，雖其利息之支付，公司方面不可扣除，極似股息，然決不可在投資資本中包涵也。在招募股份，因推銷所支出之正當佣金及其他費用，可以不在投資資本項中減去之，即使作爲永久投資，亦無不可，惟查此種佣金須以實付數額及不屬於專門經理證劵代募事務之金融機關之所得者爲限。又因贖回債劵而發行股票者，可以作爲投資資本，惟其價值不能超過債劵之現行公定市價。若以股票售與職工，出於分期付款之情形者，其已收部份，可在投資資本中包涵之，認股後之股款雖已繳足，而股票尚未發行，此種股款與其視爲投資資本，不若作爲借入資本，其利息之支付，公司方面可以要求扣除，股東方面，自須照常納稅。對於發行股票之有溢價者，其超過部份之轉入公積內，須有確切之證明，可以作爲投資資本。總之，投資資本之內容，須有明確之分別，合法之算定，以免稅務之糾紛也。

第二節　輸納公積

輸納公積（Paid in Surplus）之來源，要可分為下列數種，如（一）為增加運用投資之捐贈（二）股票出售之溢價（三）贈與公司之股票及（四）其他餽贈等，故輸納公積實亦投資資本之一部，至於營業損失，可以不在投資資本內減去之，藉以保留投資資本之原來數額，以後營業若有盈餘，可先與損失相抵銷也。獨資事業業主之贈款，若將來仍須由事業給還者，此種贈款，可暫作為投資資本，迨其給還之時，作為收回一部份資本可也。事業所吸收之存款，乃對外之負債，不可視為投資資本；又如已經派發之股息，貸入各股東帳內，雖然各股東同意暫不提取，而自事業視之，理宜作為負債也。但對未宣佈派發之股息，而將利潤直接貸入各股東帳內者，則以投資資本視之焉。事業向公東通融資金，給以期票，乃負債之一，非公積之增加，自不可作為投資資本計算。總經理發與股東之期票，若不經董事會之認可，雖其帳上之記錄無異，依然不作負債視之。又如公司職員自願放棄其薪金，贈與公司者，亦以輸納公積視之。

凡公司收買本公司之股票，其買價少於發行時實收價值者，其相差之數，即稱輸納公積，而並非營業公積（Earned surplus）若其買價較其原來實收價值為高者，其溢出之一數，須先轉入輸納公積以減少之。公司為贖回抵押財產，因而發行之股票，其價值若少於財產之公定市價者，可以根據其公定市價作為財產之價值，然在債券持有人方面，非將其股票完全出賣之後，可毋須呈報其所得或損失。若公司收買他種事業之財產，而以股票支付者，則其財產之價值超過股票之票面價者，可以要求作為輸納公積，然其超出之一部，若為負債者，當然不在此例，

至確無實價之商譽及專利權等，不可作爲輸納公積。資產之漲價而欲轉入公積者，務須確實者爲限，同時並須有種種記錄，以資證明，如獲得之日期裝置之費用等，亦不可單憑賣主帳上之售價，即作投資資本，須知輸納公積之發生，不可自下列二種情形者也：

(甲)由於向獨資事業所購進之營業財產，其業主爲強迫出盤者；

(乙)由於契約發生之輸納公積，而公司自身爲契約中之一方者

第三節　營業公積

營業公積得列入投資資本中，其內容分析之於後：

(一)營業之盈餘(在扣除陳舊折舊損失及其他開支後)若上年有虧蝕者，須將本年盈餘彌補之，其殘額即曰營業公積。

(二)準備帳目中有可以扣除者及不可扣除者之別，可以扣除者如折舊準備壞帳準備及存貨跌價準備；其不可扣除之準備，如担保債務之準備，償債基金之準備及其他實準備等，在計算純所得時，皆不可扣除，此種準備，亦當列入投資資本之中。至資產價漲之利益，俟其確定之後，自可加入營業公積。

(三)資產之成本，減去適當之折舊準備，亦即投資資本，若資產之價值已全部爲折舊冲銷，而在營業上仍可

繼續使用者，即不當在投資資中包括也。

（四）無形資產之價值完全攤銷之後，若仍欲列入投資資本中者，除非其能證明其價值或效用繼續存在，而公司確爲該無形資產付出款項者，否則不可。專利權必有其限定之年限，年限既滿，往往有變成商譽者，在商譽未得確實證明有價值之前，亦不當在投資資本中包括之。若公司爲其自身利益，因而攤銷其無形資產者，則以後即不准再作投資資本計算。然若其價值之攤銷，並未在所得額報告表中扣除者，當可仍作投資資本。總之一經在報告中扣除之後，即不得再作投資資本。至獲得專利權及爲保護專利權因而支出之費用，一經打消，即不准再加入無形資產價值之內。

（五）資產確實之價漲，可以作爲投資資本，前已言之，設有資產在一九一三年三月一日估定公定市價，其折舊即按此價值而決定，當然此種折舊每年可在所得報告中扣除之。若資產之價值確已上漲，則資產之折舊，往往有超過資產之成本者，蓋折舊中之一部份爲資產漲價之折舊（Depreciation on appreciation）此種折舊自可照常要求扣除，而在整理方面之手續，可在公積中逐步攤銷之。

（六）人壽保險積存金（Cash Surrender Value of Life Insurance Policy）可以作爲投資本本期盈餘不當作爲本期投資資本，然而上年所有之營業虧折，依然不可在投資資本中扣除之。

所得之獲得，若不呈報，即不可作爲投資資本。例如資產本身原有調補基金（Replacement Fund）同時還

保有火險，其款賠若超過其成本時，即不可再在投資資本中包括之。倘未獲得與並未呈報之利息及折扣等收益，均不作爲營業公積。其分期付款之所得，亦同此理。國民銀行將其已宣佈之股息得股東之同意，加入投資資本中，在銀行方面，此種股息實與流動負債無異，而在財政部當局方面，以爲投資之獲得，既不呈報，則此種股息，又安得可作投資資本者。凡用報紙鼓吹或其他方法所支付之廣告費用，在一九〇九年之前不可作爲投資資本，然自一九〇九年而後，所得稅法明文規定爲發展營業因而支出之大量廣告費用，若有正當證明，可以加入無形資產之價值中，而作投資資本，事實上財政部對於此點，頗加反對，以爲將廣告費用而作永之投資，實於事理欠通，同時有礙於盈餘利潤稅之徵收。

凡盤進一事業，其有形資產及無形資產必須嚴格分析之，何者於屬有形，何者屬諸無形，此不可不辨也，無形資產包括商譽，專利權，版權，特許權等，至於債劵則屬於有形資產也。無形資產之購進，若不用現金而以股票者，則無形資產之價值，務須擇下敍二項價值中之較低者以估計之：

(一)在無形資產購得時股票之現金價值；

(二)發行股票時之票面價值；

無形資產因本質之關係，尤其是商譽，其估計價值殊難準確，故在事實上，須有相當限止。美國法律限制商譽之價值，不能超過公司發行股票票面價百分之二十五，若股票並無票面者，則以股票之公定市價爲根據焉。爲發

展專利權因而支出之費用，若有正當證明，可以加入專利權之價值內，而作投資資本，惟在該日以後之費用不可預先加入。公司之老股東將其股票售與新股東，其售價若超過股票之帳面價值者，不可即作爲公司之商譽，公司發行債劵與股票，以交換資產，若並不將有形資產及無形資產之價值分配清楚者，則法律上即以爲其債劵與股票之發行，完全爲交換無形資產也。從前專利權，可以作爲永久投資，換言之，若不將專利權之價值，歷年攤銷，即作爲公司自甘放棄扣除之權利，故將專利權作爲永久投資者，現已絕見。若將土地以交換無形資產者，則無形資產之價值，實即土地之公定價值，而並非土地之成本也。若以股票交換無形資產者，則無形資產之價值，即該時股票之公定價值，以後股票之價值如何，與該時無形資產之價值並無影響焉。商譽有無價值，全視其生財力量 Earning Power) 而決定，然其價值之證明，則在出盤或盤進之時矣。租地之改良費用有時雖可作爲商譽，惟有時或因租期已滿，此種價值已歸出租人者，或因此種價值已完全消滅者，則此種改良費用，雖由承租人資本中付出，亦不可作爲承租人之商譽也。

第四節　投資資本之增減

營業期初投資資本之如何計算，已如上述。若同一期中有所增減，法律上規定其營業利潤率之決定，須視其該年平均之投資資本焉。例如某公司在營業期間增發股票十萬元，照票面價現金出售，在七月一日始將此十萬

元加入投資資本中，則其投資資本之數額、視其在期初者，即有所不同，自七月一日始至十二月三十一日止總計凡一百八十四日，則該年投資資本之增加當爲五萬〇〇四百十元九角六分

$$\frac{184}{365}\times\$100,000=\$50,410.96$$

蓋此十萬元在七月一日之前，實未曾利用，故不可計算在內。

資本之增加或公積之捐贈，即可直接增加投資資本，若捐贈屬於現金，更無問題，即使屬之其他財產亦可估定財產之現金價值，加入投資資本中，其計算方法，即上例所敍之平均投資資本法也。是計算其捐贈日起至十二月三十一日或會計年度結束時之日數，包括捐贈日及年終日，如七月一日至年終爲一百八十四日，十二月十三日至年終計十九日。

以言投資資本之減少，其原因極多，如所得稅及超餘利潤稅之徵收，現金股息之派發及公司收回本公司之股票，皆足爲減少公司之投資資本，其計算之方法，與上述之平均投資資本法，並無不同，在所得報告中，須用紅字註明，以便認清，茲將各種減少投資資本之原因，分述如下

（一）疇昔所得稅之支付，每不由本期繳清，例如一九三〇年則付一九二九年之所得稅，於是其一九三〇年之投資資本，即因以減少；現在聯邦所得稅既必須由本期所得中支付，則該年年初之投資資本，即可不因所得稅

而減少矣。

(二)現金股息計分二種：其一在三月一日之前所付，其二則在三月一日之後所付，前者之支付，稅法上以爲公司上期之股息，認爲上期雖經宣佈而並未發給本期補給而已，故純屬負債性質，後者之支付，稅法上以爲本期之股息，若其盈餘足以付給者，稅法上既無問題，投資資本亦決不因之而減少。惟所謂盈餘足以付股息者，其盈餘中必先扣除應付未付之聯邦各種稅額，若其扣除之後，尚足以付給股息者，投資資本自不因之而減少，若其扣除之後，不足以付給股息，而竟付給者，則其投資資本當然因之而減少，其盈除不足付應納稅款者，更無論矣。若並無盈餘而竟付股息者，自爲法律所不許，在此須加注意者，卽上述應納稅款全出估計，亦應付未付之一種準備負債耳。若以股票作爲股息，無非將公積轉至股本，故決不影響投資資本之增減也。

(三)依普通情形而言，公司收買本公司之股票，自必減少其投資資本無疑，然若收買股票之款項，出於本年所得者，則其投資資本決不減少，惟所謂本年所得，係指純所得而言，並須扣除應付之股息焉，故收買股票之款項，出於本年所得者，無異將現在所得轉至股本而已，與以股票作股息者並無不同，對於投資資本自無影響，若收買股票之款項出於累積所得（Accumulated Earnings）者，則其投資資本自必因之而減去；買進之後，仍舊賣出者，則賣價超過買價之一部，自可加入投資資本中也。

本年雖有盈餘，而仍不能抵銷前期營業虧損，在此情形之下，公司若發股息，法律上卽視爲清理股息，是以股

東所握有之股票其價值卽因之而減少股息影響投資資本之日期，在發給之一日，而非宣佈之一日，若發給日期難於確定者，則可以將宣佈日期作爲發給日期，在計算投資資本中，股息單(Scrip Dix idends)與現金股息並無不同，須知股息並不影響投資資本，惟現金股息之發給，確乎影響生財力量，在發給股息之時，免稅所得必須在所得中包括之，而捐贈款項必先扣除焉。

第五節　投資資本之限度

凡資產所生之所得可以免稅者，此種資產皆不可認爲投資資本；然得自政府之特許者，自屬例外，故無論內國公司或外國公司，其所得若自政府債券，聯邦農業資產等者，該種資產皆不准加入投資資本中。其餘資產皆可承認爲投資資本，凡一資產，其先爲不可承認者，而變爲全部或一部可以承認者，未始絕無，於是其所得卽須照常賦稅，依普通情形而言，市政債券之利息，及股息在公司收得者，自不徵稅，然其債券出售因而自交易所得之利潤自與普通納稅所得無異，惟須根據資產之可以承認者及不可承認者之性質，以分析其所得之來源，使成適當之比例，再如爲購買債券因而借款所支付之利息，在計算課稅所得時，按列不可在其毛利中扣除之，下敍一例，卽可概見。某公司在一九三〇年之末，購進五釐市政債券二十萬元，依其票面價買進，年付利息二次，在一九三一年七月一日，公司將其出售，共計二十二萬五千元，計獲利二萬五千元，在同一時期，公司爲購買該項債券因向銀行借

款，所支付息金共計六千元，則此種債券之所得當如下：

自一月一日至七月一日之債券利息收得	$5,000.—
出售盈餘（225,000－200,000）	25,000.—
債券之毛利	$30,000.—
減：　借款利息（自一月一日至七月一日）	6,000.—
某公司賬面淨利	$24,000.—
免稅利益	5,000.—
課稅所得	$19,000.—

在某公司帳簿上，對於此次債券之純所得，當爲二萬四千元，然政府則以一萬五千元作爲課稅所得，因其借款利息，在債券售出之前，爲不可承認之資產，出售之後已全部變爲可以承認之資產矣。

第六節　事業改組之投資資本

事業改組時財產之出盤，未及財產全數之半者，法律上仍以繼續營業視之，如在公司企業，則出盤財產之價值，不能有逾於原來價值，如在獨資或合夥企業者，則其價值不能超過其成本，加上歷年裝修費，而扣除其歷年折

舊，及與他損失，若任意增加，法律上即不承認其為投資資本，其他有關投資資本各點，要與上述無所不同，茲不贅敍。

丙 中國之部

第十九章 課稅範圍及免稅所得

第一節 我國現行之所得稅

我國現行之所得稅，卽以廿五年七月九日立法院制定所得稅暫行條例共二十二條（七月二十一日由國民政府公佈）及八月十八日行政院第二七五次會議通過所得稅暫行條例施行細則共四十九條（八月二十一日由院令公佈）又各類所得稅征收須知爲根據，並決自同年十月一日起開征原條例第二類公務人員薪給報酬之所得及第三類公債利息之所得，其餘各項亦於二十六年一月一日起徵，惟上述條例，細則及須知其內容之規定，殊爲簡單。較歐美日本先進國家，不可同日而語；緣各國之開征所得稅，各因其經濟環境社會組織人民生計及稅制演進之不同而異其範圍。我國幅員廣大，人口繁庶，統計既不周詳，交通亦未十分發達，若對於一般所得，均予課稅，事實上自多窒礙，故就可能範圍，先求某種所得，個別課稅，切實推行，俟辦理得宜，逐步推進，庶幾阻礙少而成効宏，卽先進各國創辦之始，其所取之步驟亦爲如是。

第二節　課稅範圍

所得稅以普遍公平爲原則，已如第一章所述，是以凡所有居住國境內之本國人民及在華外僑，均須一律課稅，此係參酌英美各國相互主義之法例，但在中華民國境內各國外交官之所得（按外交官者，從嚴格言之本以大使公使特使爲限，但領事在事實上亦受外交官之一部份待遇）及居住未滿一年之外國人，其所得之來源，不出自中華民國境內者，均可免予征稅，此項規定，以各外國對於中華民國有同一待遇者爲限適用之，於平等待遇之中，兼含有互惠之性質，此種立法意旨甚爲公允。至於居住國外之華僑在其居住地之政府，均已繳納所得稅，故在條例中並無課稅之規定，以免複稅之弊，凡此規定，皆係個人爲納稅之義務者。至於營利事業本店在中華民國國外，分支店營業所在國內，或分支店營業所在國外，而本店在國內者，無論其資本是否與本店互爲劃分，均就其在中華民國境內營業盈利之部份計算其所得額，而爲課稅之根據；又如本店及其分支店營業所同在中華民國境內，而其資本互爲劃分者，亦應分別計算其所得額，而爲課稅之根據。綜上所述，爲我國現行所得稅對於納稅人依屬地主義之規定也。以言所得之來源，則暫行條例規定課稅範圍，略採英國之分類法，別爲三類，述之於左：

第一類　營利事業所得　凡以營利爲目的而舉辦之事業，均在課征之列；其所舉辦之事業，不盡以營利爲目的，如設立學校係以利益羣衆爲目的，不能認爲營利事業，則其所收之學費，不能認爲營利事業之所得，而課以

所得稅，故所謂營利事業者，又分三項規定：

（甲）凡公司，商號，行棧，工廠或個人資本在二千元以上之營業其每年營業所得之純益，應負納所得稅之義務，但所謂資本者，指公司組織實際繳足之股金或其他組織實際撥入之本金；如有公積金者得按其總額以三分之一併入資本計算（施行細則第七條規定。）

（乙）官商合辦營利事業之所得，蓋以國家資本而爲營利之目的，則與私人之營利性質相同，關於該事業上之權利義務，亦當與私人之權利義務相等，一方固應受私法上之支配，他方亦應受行政上之支配，例如中國交通各銀行，因有商股在內，均爲官商合辦之事業，惟其不以營利爲目的之官民合辦之事業，例如研究學術之機關則非營利事業，自不負課稅之義務；但非營利事業之法人或團體而兼營營利事業者，當視爲營利事業（施行細則第十三條規定）列入本項課稅範圍之內。

（丙）屬於一時營利事業之所得，係指公司，商號，行棧，工廠，個人等無繼續性之事業，例如某貨因一時之機遇，作外埠之販賣以謀高價之利益，且販賣完畢，營業即以結束，其因此所獲之利益，亦在課稅之範圍。又如買賣與本業務無關之物品證券金銀貨幣，而其所得又不在本業務收入項下計算者，及非營利之個人爲此項之買賣，而不于約定期日以現貨交割者（見施行細則第十二條）亦以一時營利事業論。本項規定，乃補充甲乙二項之不足，一律課稅，以昭公允。

至其繳納方法，屬於甲乙二項者，由業務負責人自行繳納，稅法上稱爲『自繳所得稅者』；屬於丙項者，如有支付所得之機關，由該機關業務負責人代爲扣繳，稅法上稱爲『扣繳所得稅者』，如無支付機關，則由納稅人或其代理人自行繳納。並限於每年三月一日起至五月末日，或八月一日起至十月末日止，一日次繳納之。

第二類薪給報酬所得，凡公務人員，自由職業者及其他從事各業者薪給報酬之所得，申言之，公務員之俸給薪金歲費獎金退職金養老金及其他職務上所得之給與金均屬之，但因公支領之費用，如特別辦公費旅費等均不計入；又自由職業者及其他從事各業者因職業上及工作上所受之薪給年金報酬及其他金錢之給與不論爲一次或連續數次之所得，均包括在內，如會計師之公費，醫生之診費，屬於報酬，職員之薪金，工人之工資，屬於薪給，惟業務之費用，得先行扣除，以算定純所得（詳下文）此類所得，在英美諸國稅法中，均稱之曰勞力所得（英國以自由職業之所得與一般營利事業所得均隸於一個稅表）例于救濟焉，至於我國條例中對於是類所得不曰勞力所得，亦無明文規定之救濟，顯失公平原則，按勞力所得，由納稅人以勞力換來，如與不勞而獲之財產所得較逸勞易難，自不可同日而語，即與營利事業所得比，亦何啻天壤，良以納稅人之能力，如一旦消滅（如死亡殘廢解僱等）則所得有立即終止之虞，故藉勞力以生活者，多保有壽險，以備不測，英國稅法對於是類保險，尙例予救濟，用作獎勵，以適公平原則。至其繳納方法，由直接支付薪給報酬之機關長官或雇主代爲扣繳；如無支付機關或僱主者則自行繳納，均限每月繳納之。

第三類　證券存款所得　凡投資公債，公司債，股票與其他有價證券及之利息，以及各種存款之利息等所得均屬之。按債券原有公債與私債之別，公債二字依廣義而言固指公法人之債務，如國家公債，地方公債皆是；故暫行條例免稅所得一節中並無國家公債利息免稅之規定，則所謂公債，當指廣義而言，可無疑義。社債兩字，指股份有限公司依公司法之規定所發行之公司債而言，如最近永安公司之發行公司債五百萬，即稱社債，不曰公債。再如股份有限公司及股份兩合公司募集資本必發有股票，按股票為有價證券之一種，乃股東權利之表證，或訂有定率股息（如優先股）或全以營業盈餘而決定其紅利（如普通股），然無論證券之性質為股票，抑為債票，其利息與股息之所得，皆稱曰：得屬第一類所得課稅，故證券利息所得，各國多課賦稅，自非我國獨創，惟中央政府所發行之公債與地方團體發行之債票不同。依普通情形而言，此等所得之來源，既同屬債券之利息，似應均負納稅之義務，但公債之利息，既由政府所發給，若就政府應行發給之利息，復課以稅，手續亦覺重複，如免課其稅，則政府尚得於免稅程度內抬高公債之價格，且所得稅率變更時，公債之市價，可不以之而動搖，公債持券人亦得安心，而保其所有，公債之信用得永久維持，國民必樂於應募，於國於民兩蒙其利，故英美諸國多予免稅，英國雖間有利息高者，仍課賦稅[*]，然其大多公債，均予免稅，美國之公債，有完全免稅者，亦有僅免所得稅者，（按所得稅外尚有附加稅）然未有絕對不免者，蓋所以誘國民之利，而省征收之費用，我國於此，何弗效尤之。再公司營業原為謀股東之利益，營業所得已負第一類所得稅之義務，如股東派得之股息，更課其稅，則賦稅又趨重複，蓋公司營利之

所得稅，雖由公司支付，實爲股東負担，或謂公司與個人爲二個單位，一爲法人，一爲自然人，在國家既受兩種權利，當有兩種義務，故課稅須分別爲之，故其實並不重複；然試問所得稅何所據而課稅，如依單位爲標準，則即使不名之曰所得稅，亦無不可，與所得稅之意義是否有所分別；如以所得稅爲根據，則一種所得，課兩種賦稅，是否重複，更何用分解故股息所得，當予免稅，庶避複稅之弊，美國即免課其稅（參閱拙著股票利息所得征稅之商榷）至於銀行存款之利息，係財產所得之一，自當課稅。該類稅款由付息機關之業務負責人代爲扣繳，應於結算息金申報時納繳之。

第三節　免稅所得

凡合於左列事項者，其所得可勿納稅：

（一）不以營利爲目的之法人所得，蓋以營利爲目的之法人所得，依例課稅已詳上節，然教育團體慈善機關合作社及其他不以營利爲目的之法人所得，暫行條例中准予免稅。因是類組織既不以營利爲目的，即偶有所得，亦多以公共之福利爲懷，如亦課其稅，則教育與慈善事業將更無人倡辦，是以英美諸國，莫不予以免稅，以資鼓勵。

（二）薪給報酬所得之免稅。

（子）每月平均不及三十元者　人民之所得，未必盡有能力足以賦稅，故救濟一般負担能力薄弱之人民，

規定每月所得平均不及三十元者，（按三十元為起稅點，係中央政治委員會根據各地勞工生活統計，每人每年有三百六十元之收入，即已達水平線以上之生活，詳孔部長對於所得稅之講演詞，應予免稅，否則不適能力說之原理，亦何能被譽良稅者也。）

（丑）軍警官佐士兵及公務員因公傷亡之卹金，按該項卹金為國家惠予之典，不得視為個人所得，故在免稅之例，且其終身服務國家，一旦因公傷亡，如不惠予卹金，其家屬將何所賴，是在謀軍警官佐士兵及公務員忠心服務，俾益國民。

（寅）小學教職員之薪金　按小學教職員，責任重大，辛勞特甚，薪給微薄，所得無幾，故暫行條例規定，凡執教小學，其薪給所得，一概免稅，所以體卹而資鼓勵，且我國教育尚不普及，免課其稅，亦足以提倡教育事業。惟中學及大學之教職員，則無免稅權利。

（卯）殘廢者勞工及無力生活者之撫卹金養老金及贍養金　按此類卹金養老金等，或憑法律規定，或依商業習俗，或為扶養之義務，或乃道德之隆情，完全為例外之舉，自不得與一般所得相提並論，故暫行條例明定免稅，且其平日所得，亦頗微薄，一旦失其生產能力，生活益感困難，是以該類卹金，當予免稅，以資救濟，庶期調劑貧富之目的。

上述四項乃補充第二類所得而設，按薪給報酬所得，依例課稅，由原則而言，薪給報酬當然均負納稅之義務，

然有因種種理由，不得不予以免稅權利。

(三)證券利息所得之免稅。

(子)各級政府機關存款　各級政府機關存款之利息，均可免稅，蓋此項利息所得，原爲各級政府機關所有，所得稅亦爲政府所課，若就政府所得而課稅，故無論其手續之有無重複，即於事理方理，亦似欠通，且該種存款，原與投資存款性質不同。

(丑)公務員及勞工之法定儲蓄金　公務員及勞工之薪給報酬中，往往有法定儲蓄金之規定，此類儲蓄金既爲法定性質，則利息所得，當予免稅，否則又何必求其法定之限額。

(寅)教育慈善機關或團體之基金存款　教育機關及慈善團體之所得，暫行條例准予免稅，前條已言之，則其基金存款之利息，既同爲其所得之一部，得以免稅，更無疑義，揆其立法之意，原與不以營利爲目的之法人所得之免稅，如出一轍。

(卯)教育儲金之每年所得息金未達一百元者　子女教育儲蓄金，亦不能與一般存款同日而語，目的有所不同，待遇即有輕重，故暫行條例規定，凡教育儲金之每年利息所得不及百元者，准予免稅，換言之，無論其所得多少，依例予以百元之免稅額，如超過該數者，則其超出部份，視同普通存款利息，照常課稅，所以提倡教育，而防取巧逃稅。

上述四項，乃補充第三類所得而設，證券利息所得，視爲不勞而獲之財產所得，依原則而言，不得免稅；故上述四項，確各有其免稅理由，故在暫行條例中亦許免稅焉。

總觀暫行條例對於免稅所得之規定，已盡概要，具見端末，而在原則方面，更無可非議，立法似已臻完備之境，然而較之英美各國，則猶覺其免稅範圍，終嫌太狹，例如著作人之版稅所得，各國多明定免稅，蓋以此種所得完全爲著作人之心血換來，較之一般勞力所得，尤爲難能，故非宜予救濟，抑且加以保護；然而我國所得稅暫行條例中對於是類所得，並未提及。再如軍警軍官佐士兵之卹金，雖得免稅權利，其平日薪金酬報，是否亦得免稅，亦成問題，考英美各國，凡服務政治機關之人員，其所得概予免稅，（半官性質之組織自不在此例）美國總統之所得，即使數額頗巨，亦得依例免稅，蓋以取之於政府，更課之以稅，手續重複，不言可喻，果欲課稅，何弗減低其薪給酬報，而省其徵收手續，然返觀我國暫行條例，又未提及，依條例而言，則此類所得，與其他薪給報酬似無分別，當課其稅。

第二十章　現行稅率

第一節　稅率之基礎

稅率標準，各國立法例各因其立法政策表現其特徵，有基於社會政策爲節制資本起見，對於經常所得稅採

用比例制，對於附加稅或超過稅採用累進制，以重課大所得者，如英美是。有基於生產主義，對於法人不課補助稅者，如意大利是。我國產業落後，對於小規模之事業，因應特別維護，對於較大資本之事業，亦應予以扶植，而助其發展，故所得稅暫行條例規定資本不滿二千元之營利事業，免課所得稅；即資本已滿二千元，如其所得（指純益言）合資本實額不及百分之五，亦不課稅。至於個人薪給報酬之所得，乃勞力所得，以輕課爲原則，採用分級超額累進制，起稅點定爲每月平均所得三十元，此種起稅點之規定，藉謀課稅之普遍，以養成人民對於直接稅之課徵習慣。以言證券存款之利息所得，係財產所得，基於重課不勞而獲之原則，採比例制，一律課百分之五，亦因無記名式之證券，及化整爲零之存款，無法採用累進制，此乃我立法當局不得已之處置。再就現行之稅率與他國比較，確甚低微，此實爲我國生活程度之較低，及產業情形之較遜所致也。

第二節　營利事業所得之稅率

營利事業應課之稅率，又分兩種述之如左：

第一種稅率適用於課稅範圍甲乙兩項之所得，即屬於公司商號行棧工廠或個人資本在二千元以上營利事業之所得，及官商合辦營利事業之所得，以其純益與資本之比例數爲全額累進計算之課稅標準，是以凡公司商號行棧工廠及營利之個人，應於施行細則施行日起一個月內將姓名，住址，營業資本或股本實額，報明當地主

管徵收機關，（施行細則四十五及四十六條。）

（一）行號適用

（名稱）（行號）報告表　民國二十六年　月　日填報

（1）負責人姓名	（2）營業種類	（3）行號地址	（4）營業資本	（5）（或）股本實額

（二）股份有限公司或股份兩合公司適用

（名稱）股份（有限或兩合）公司報告表　民國二十六年　月　日填報

（1）營業種類	（2）公司地址	（3）負責人姓名	（4）股份總額	（5）股票種類	（6）每股金額	（7）實收股額	（8）營業年度

否則資本實額無由核定，應照丙項課稅，換言之：甲乙兩項均以其獲利之厚薄爲計稅之標準，故其獲利厚者稅負重，獲利薄者稅負輕，其稅率分五級列之如左：

(一)所得合資本實額百分之五,未滿百分之十者,課稅千分之三十。

(二)所得合資本實額百分之十,未滿百分之十五者,課稅千分之四十。

(三)所得合資本實額百分之十五,未滿百分之二十者,課稅千分之六十。

(四)所得合資本實額百分之二十,未滿百分之二十五者,課稅千分之八十。

(五)所得合資本實額百分之二十五以上者,一律課稅千分之一百。(暫行條例第二條。)

茲為便利查閱起見編稅率表如下:

第三條甲乙二項營利事業稅率表

資本實額	業業所得	所得合資本百分比	稅率	應納稅額
10000 元	500 元至未滿1000 元	5%——未滿10%	3%	15元——30元
10000 元	1000 元至未滿1500 元	10%——〃15%	4%	40元——60元
10000 元	1500 元至未滿2000 元	15%——〃20%	6%	90元——120元
10000 元	2000 元至未滿2500 元	20%——〃25%	8%	160元——200元
10000 元	2500 元以上	25%——〃	10%	250元以上

第二種稅率，適用於課稅範圍丙項之所得，卽屬於一時營利事業之所得，此種營業係臨時性質，故其稅率不能全以資本爲標準，改按所得額課稅，但其所得能按資本額計算者，仍依第一種稅率課稅。依其所得額課稅，其稅率分四級列之如左：（暫行條例第四條之規定。）

（一）所得不滿一百元者免稅所得在一百元以上至未滿一千元者課稅千分之三十。

（二）所得在一千元以上至未滿二千五百元者課稅千分之四十。

（三）所得在二千五百元以上至未滿五千元者課稅千分之六十。

（四）所得在五千元以上每增一千元之額遞加課稅千分之十。

前項所得之課稅其最高稅率以千分之二百爲限。

玆依左列之規定，舉一實例，列成便查表於左。

第四條丙項營利事業稅率計算表

所得數額		稅率	應納稅額
100元至	99.99元	免稅	無
100,00元至	99.999元	3%	30元——29.99元
1000,00元至	2499.99元	4%	40元——99.96元
2500,00元至	4,999.99元	6%	150元——299.94元
5000 00元至	5,999.99元	10%	500元——599.99元
6000,00元至	6,999.99元	11%	960元——769.99元
7000.00元至	7,999.99元	12%	840元——959.99元
8000,00元至	7,999.99元	13%	1040元——1,169.99元
9000,00元至	9,999.99元	14%	1260元——1,399.99元
10,000,00元至	19,999.99元	15%	1500元——2009.99元
20,000,00元至	29,999.99元	16%	3200元——4799.99元
30,000,00元至	39,999.99元	17%	5100元——6799.00元
40,000,00元至	49,999.99元	18%	7200元——8599.99元
59,999 99元至	59,999.99元	19%	9500元——11,399.99元
60,000,00元至	69,999.99元	20%	12.000元——13,999.99元
70,000,00元至	以上均爲	20%	14,000元均依20%計稅

第二節　薪給報酬所得之稅率

薪給報酬所得之稅率，以每人每月平均所得已滿三十元者，即應用超額累進制課稅，並以十元爲計稅標準之單位，其已滿五元不滿十元之數應作十元計稅，不滿五元之數則剔除之而不計其負，其稅率分十級（暫行條例第五條）列之如左：

（一）每月平均所得自卅元至六十元者每十元課稅五分。
（二）每月平均所得超過六十元至一百元者，其超過額每十元課稅一角。
（三）每月平均所得超過一百元至二百元者，其超過額每十元課稅二角。
（四）每月平均所得超過二百元至三百元者，其超過額每十元課稅三角。
（五）每月平均所得超過三百元至四百元者，其超過額每十元課稅四角
（六）每月平均所得超過四百元至五百元者，其超過額每十元課稅六角。
（七）每月平均所得超過五百元至六百元者，其超過額每十元課稅八角、
（八）每月平均所得超過六百元至七百元者，其超過額每十元課稅一元。
（九）每月平均所得超過七百元至八百元者，其超過額每十元課稅一元二角。

（十）每月平均所得超過八百元以上時，每超過一百元之額，其超過額每十元增課二角，至每十元課稅二元爲最高限度。

每月納稅額計算表附於另頁。

第四節 證券存款利息所得之稅率

證券存款利息所得之稅率，係採比例制，不論所得額之多寡，概以百分之五計稅，並無免稅之規定，茲列表一例於另頁。

第二十一章 營利事業之所得

第一節 繼續性事業課稅標準之確定

第一類甲乙二項之營利事業，係繼續性之事業，故其所得應納稅額之計算，以所得（指純益）額與資本實額相比較，而決定其應納之稅率，再與所得相乘，而得應征之稅額，故應納稅額之計算，其先決條件有二：（一）爲

資本實額之內容(二)爲純益額之算定，而此二條件之核定，往往與會計發生密切之關係，且依會計方法之良窳，及其正當與否，涉及其應納稅額之多寡，是以計稅標準之確立，既可免稅負之過重，又無逃稅之嫌疑，故於事業前途國家稅收，有莫大之影響。茲請先述資本實額於左：

營利事業資本實額之內容，名會計師徐永祚氏，在其所著「開征所得稅後一般商人對於會計上應有之認識」一文中，討論纂詳，茲錄之於左：（原文參閱銀行週報二十卷四十一期）

「按資本一詞，在英文爲 (Capital)，依理論言，稱資本者，應爲各事業之自己投資，而參加於事業活動者，故在個人及合夥事業，應指實際投入之本金，與其歷年盈餘之滾入資本而作爲來年度之營業資本者，在公司組織，應爲股東出資額或已繳股款，加歷年公積減歷屆虧損後之純財產額。然依施行細則第七條之規定，則在公司事業，僅指已繳股款，而公積以三分之一併入計算。此種規定，實有忽視負稅公平之慊，且其三分之一之成數，更不知何所根據，蓋同一數額之純益，資本愈大，則納稅負擔愈輕，然普通公司所藉以運用而獲得利益之資本，常不僅限於原始繳出之股本，實際上歷年積存之公積，亦必參加運用，對於營利事業之所以適用累進稅者，蓋因各事業中能以較小資本獲得較大利益者，其担稅力亦當較大故也。茲不以全部公積，併入資本，率無異破壞「視担稅力之大小而異之課稅」之公平原則，設有甲乙兩公司，在某年度同樣獲利十萬元，但甲公司僅以繳足資本五十萬元運用而得，乙公司須以繳足資本四十萬元及公積三十萬元，共七十萬元運用而得，則兩公司之担稅力顯然不同（

甲公司之利潤率為百分之二十，但乙公司僅百分之十四，又三弱）然照施行細則中計算資本實額之規定，計算納稅額，則兩公司之應納稅額，果相同焉，其不平可知，在此情形下，乙公司為減輕納稅負擔計，惟有權衡事實，將其不指定特別用途之公積，設法用增資手續，轉變為資本。

次就非公司組織之事業而言，計算所得稅時之資本，依施行細則規定應為「實際投入之本金」此所謂「實際投入」者，在初創者，當為資本主原始醵出之本金，在成立已久之事業，當包括上年度結轉之資本及本年度內資本主新投入之本金，故其數額，當有逐年變更之可能性。惟事實上舊式商家，往往有帳面上之原始出資，為額甚微，而於營業期間，隨時由資本主墊入巨款，作為營業之流通資金，但至年終仍設法歸還，以致本金極少，營業額甚大，而盈餘亦甚多之現象者。此種現象，在獨資經營之事業為尤甚，蓋自資本主觀之，無論用資本名義，抑用墊款名義，其所得盈餘之歸屬，固相同也。但將來開征所得稅後，則因應納稅額，係依帳面上之資本額及盈餘額為計算基礎，故事業之運用資金，如用墊款名義，將不能歸入資本，因此必使事業負擔過大之稅額。關於此點，賢明之商人，當知預為之計，而使其營業資本與個人財產，為嚴格之劃分，並視業務情形，使其資本額與營業額之間，常時保持相稱之關係也。

關於資本實額之計算，照現行施行細則所規定認為猶有一點有欠公平者，即因公司之公積，不能全數加入資本計算，致其結果，將使公司與其他組織之事業，表面上雖依同等稅率計算課稅，而實際上則公司之担負稅額

較重也，各公司事業，在資本外，所以另有公積名稱者，蓋因其資本額，固定不變，不能任意增減故也。公積之性質，原係純益之保留，而可供事業運用者，初與個人事業在獲利之年，將其盈餘併入資本之結果無異焉。然當計算課稅時，在公司事業僅能以其公積三分之一，計為資本，而在個人事業，則不妨將前年度之盈餘，全部滾入資本，結果純益相同，而因資本有大小，不得不應用不同之稅率，其不公平可知，例如設有某公司與某獨資商店，其開始之資本，同為五萬元，第一年同樣獲利一萬元，其利益之處分，在公司全數作為公積，在獨資商店全數轉入資本戶，迨第二年營業結果又同樣獲一萬一千元，於是計算所得稅因公司之資本僅可計為五萬三千三百三十三元（繳實股金加公積之三分之一）而獨資商店之資本則可計算六萬元，是以純益額與資本額相比較，公司應照所得稅暫行條例規定稅率第四級千分之八十課稅（11,000÷53,333=0.206）而獨資商店則祇須照第三級千分之六十課稅（11,000÷60,000=0.183）計前者之應納稅額為八百八十元，而後者僅為六百六十元，相差達二百二十元，亦不可謂不鉅矣。

據上所述，暫行條例對於公司組織與其他組織資本實額之內容不同，又查第一類營利事業所得稅征稅須知草案第四第五兩條之規定所稱之資本，不包含信用或勞務之出資及公積金乃依法令所規定者為限，又第十一條之規定稱依法令所規定之公積金，以公司法第一七〇條範圍所提存之公積金，及超過票面金額發行股票之溢價為限，至公積金已達資本總額二分之一者，其所提之公積金，不得作為法定公積金，惟考我國民法第三編

第十八節第六百六十七條規定『合夥之出資得為金錢或他物或以勞務代之』，又公司法第九十一條規定股款項內載有『以金錢外之財產抵作股款者，其姓名及其財產之種類價格與公司核給之股數』是則我國法律已承認金錢以外之無形資產可作資本之一部，故編者之見解，亦認為應將信用及勞務計作出資之一部，或謂無形資產之計入，使稅收減少，然按諸會計原則及各國先例，欲求正確而科學化之計算法，並非難事，茲特引美國所得稅審查委員會Committee on Appeals and Reviews第三十四件之成例：『凡一切正當事業，其有形資產之利潤可作八釐計，而無形資產應作一分半計，其計算法係至少取五年中之平均純益除去有形資產以一分半計，即為無形資產之價值』以言公積，從理論立場言應全部作為資本論，蓋公積乃股東收益之保留部份，為公司之第二資本，而法定公積又為法律所強迫提存，宜全部列作資本，可使各種營利事業稅負之公平，是以編者之見解，資本實額之算定，應參照美國稅法對於投資資本之規定而確定之，其內容曾於第十八章論述，茲不再贅。簡言之，資本實額應改為營利事業資產總額減去負債總額後之財產淨值為標準，對於獨資及合夥事業，採用平均資本額，以核定其資本實額，按徵稅須知之規定，在營業年度中資本額有增減者，應以該年度資本之各月末平均額為該年度之資本，例如一月份之資本為十萬元，至十月份資本增加為十五萬元，則其資本額應為九個月乘十萬元，三個月乘十五萬元之和，而以十二個月除之，所得之數，計為十一萬二千五百元；又甲乙二項營利事業，其營業期間不滿一年或營業年度有變更者，計算其所得時，應就營業期間或新舊交替期間，相當於全年度之比例，換算其

資本額，例如營業期間爲三個月，所得純益爲三千元，資本實額爲十二萬元，則三個月相當於全年十二個月之四分之一，故該期間之資本實額應爲十二萬元之四分之一，計爲三萬元，該期間所得純益三千元，合資本實額三萬計元，計百分之十；前項營業期間不滿一月者，作爲一月計算。

以言純益額，則爲計算營利事業所得稅之第二先決條件，可以會計學所指示之計算純益原則從事算定，會計學上對於純益之算定，可分三個步驟，(甲)銷貨實額減去銷貨成本，而得銷貨毛利，(乙)由銷貨毛利減去各項營業費用，而得營業純益，(丙)以營業純益加財務收益，減財務費用，而得本期純益額，以此決定之純益額，在稅務上稱之曰課稅所得，惟上列各項中對於營業費用一項，在施行細則第十五條中已有規定，計算第一類所得時，應就其收入總額內減除營利期間實際開支呆帳，折舊，盤存，消耗，公課及依法令所規定之公積金，此項規定，實太簡略，難以實施，且對公積金之扣除，似有未合會計原則，蓋法定公積乃股東收益之保留部份，前已言之，如作扣除，則將來以法定公積作股息之分發，是否須先作事業之營利，而與其他營利同時課稅，將生疑問，是故法定公積之提存，不應先作扣除而免稅負，按照會計上純益之計算方法，參加各國稅法之先例，扣除項目，僅限於業務上直接有關之必需費用，換言之，營業費用，列作扣除，純益之保留數，概不扣除，茲示其純益算定法於左：

工業製品成本計算表

用去原料											
期初存料			×××	××							
本期進料			×××	××		×××	××				
減期末存料						×××	××			×××	××
直接人工										×××	××
間接費用											
薪給報酬						×××	××				
房地租						×××	××				
膳宿費						×××	××				
物料費						×××	××				
燃料費						×××	××				
動力費						×××	××				
水電費						×××	××				
修理費						×××	××				
運送費						×××	××				
保險費（包括貨品房屋）						×××	××				
稅餉						×××	××				
文具費						×××	××				
消耗費						×××	××				
醫衛費						×××	××				
消防費						×××	××				
折舊費						×××	××				
獎勵費						×××	××				
醫藥費						×××	××				
撫卹費						×××	××				
職工保健娛樂費						×××	××				
職工子女教育費						×××	××				
雜支						×××	××			×××	××
本期製造費用									××	×××	××
加 期初在製品									××	×××	××
									××	×××	××
減 期末在製品									××	×××	××
本期製品成本									××	×××	××

右表所示之業務成本得可列成如左：

營利事業之所得

1. 收入總額…………………………………………××××××

業務成本

2. 製造人工…………………××××
3. 材料…………………………××××
4. 進貨…………………………××××
5. 其他業務成本………………××××
7. 合計…………………………××××
8. 減：期末商品盤存………××××
9. 業務成本純額………………××××

營業費用之扣除

10. 薪給(除第二項外之薪給)××××
11. 借款或透支利息…………××××
12. 公課（除所得稅外）……××××
13. 特別損失…………………××××
14. 呆帳………………………××××
15. 折舊………………………×××
16. 房租………………………×××
17. 修理………………………×××
18. 其他業務消耗……………×××
19. 合　計……………………××××
20. 總計（第九項與第十九項相加）…………×××××
21. 純益……………………………………××××

甲，期初商品盤存…………………………………………×××

乙。進貨及進料…………………………………………×××

丙。其他業務成本

1。薪給…………………………………………×××

2。進貨必需費用…………………………………………×××

丁。合計…………………………………………×××

戊。減期末商品盤存…………………………×××　×××

(一)收入總額乃指營業上實收及可收之營業收益，利息收益及其他收益均屬之，卽會計上全部利益科目是也。

(二)右表中商品盤存之估價，其估價標準，應前後一律，卽期末商品盤存與下期期初商品盤存之作價，須採同一標準，各國現行之法則，大都採用原價市價孰低爲準。惟更應注意者，盤存之作價，須列明其標準係用成本或市價，如前後期間改用標準，應呈報稅務當局，以調整其應納稅款。又其他業務成本，如進貨運費，佣金，保險費，關稅，或製造上之廠務費用，應註明其項目。又材料及進貨須以實價表示之者，此卽買價中已減除折扣及退回等項，製造人工純爲製造上所耗用之已付未付之工資也。

(三)右表中營業費用之扣除，略述之於左：

(1)薪給指不從事製造之職工其所領取全部之薪給報酬。

(2)借款或透支利息，營業費用中之利息，僅限於事業對外債務之利息，對於投資之利息，概不能列作扣除。

(3)公課　指依政府法令繳納於政府之一切捐稅如出廠稅，營

業稅，房地捐等至應繳之所得稅則不作爲公課，蓋所得稅就其本年度純益而課之稅，故不能扣除之。惟營業收益中已於稅源扣繳之所得稅，得於應納之所得稅額中扣除之，以免重複。

(4)特別損失， 凡因經營業務或其他財產處分所生之損失，均得扣除，如營業用財產遭受水火風暴不測而未曾保險，或保額不足之損失；又如營業用財產因某種關係，全部或一部售出所受之損失，凡上述情形，務須將左列各點作簡略之記載：(甲)營業用財產之名稱，(乙)購置之日期，(丙)原價，(丁)購置後擴充或改良部份之價值，(戊)歷年折舊準備之累計數額或財產之殘值，(己)損失之扣除額，

(5)呆帳 呆帳應包括實際所發生之倒帳及對於一般待收客帳所估計之不能收回成數而言。此種損失之應扣除，殆無疑問；按徵收須知後附資產估價方法第十九條，對於呆帳之列作損失：(一)因倒閉逃匿或受破產之宣告或其他原因致債權之一部或全部不能收回者；(二)債權中有逾期二年，經合法之催收，未能收取本金或利息者。此項規定，僅承認各別帳款估計之方法，而不承認綜合準備估計之方法，此在帳款戶數極多之商家，實施其估計呆帳之工作上，發生困難，且呆帳之提存準備爲會計界所公認之良法，故應補充合理預測之呆帳損失一項，如以後發現其多估或少估，應作補稅退稅之規定，以免逃稅，而收公允之效。又呆收債權於已列入損失後收回者，就其收回之數額，列爲收回時年度之收入。

(6)折舊 折舊爲費用之一，自應扣除，惟應提出左列各項以資證實：(甲)固定資產之名稱；(乙)購置之

日期；（丙）使用年限之估計；（丁）已使用之日期；（戊）原價；（己）歷屆之折舊準備；（庚）本屆之折舊額；

事業財產附折舊率計算表（征稅須知附錄）

種類	構造	耐用年數
事務所或住宅建築物	鋼骨水泥或磚石造	六〇
	木架磚石造	三〇
	木造	二〇
工場或倉庫用建築物	鋼骨水泥或磚石造	四〇
	木架磚石造	二〇
	木造	一五
煙囱	鋼骨水泥或磚石造	三〇
	磚造	一六
	鐵皮造	六
裝修及附屬設備	木造鐵造及其他	一〇
船舶	鐵造	二〇
	木造	一〇

機械	鐵製	一六
	木製	八
工具	鐵製	八
	木製	二
器具	鐵製	二〇
	木製	五

（二）

耐用年數	折舊率 以原價爲計算基礎者	折舊率 以未折減餘額爲計算基礎者
二	千分之五〇〇	千分之六八四
四	千分之二五〇	千分之四三八
六	千分之一六七	千分之三一九
八	千分之一二五	千分之二五〇
十	千分之一〇〇	千分之二〇六

耐用年數	折舊率 以原價爲計算基礎者	折舊率 以未折減餘額爲計算基礎者
三	千分之三三四	千分之五三六
五	千分之二〇〇	千分之三六九
七	千分之一四三	千分之二八〇
九	千分之一一一	千分之二二六
十一	千分之九一	千分之一八九

十二	千分之八三	千分之一七五	十三	千分之七七	千分之一六二
十四	千分之七一	千分之一五三	十五	千兵之六七	千分之一四二
十六	千分之六三	千分之一三四	十七	千分之五九	千分之一二七
十八	千分之五六	千分之一二〇	十九	千分之五三	千分之一一四
二十	千分之五〇	千分之一〇九	二一	千分之四八	千分之一〇四
二二	千分之四五	千分之九九	二三	千分之四三	千分之九五
二四	千分之四二	千分之九一	二五	千分之四〇	千分之八八
二六	千分之三八	千分之八五	二七	千分之三七	千分之八二
二八	千分之三六	千分之七九	二九	千分之三四	千分之七六
三〇	千分之三四	千分之七四	三一	千分之三二	千分之七二
三二	千分之三一	千分之六九	三三	千分之三〇	千分之六七
三四	千分之二九	千分之六五	三五	千分之二九	千分之六〇
三六	千分之二八	千分之六二	三七	千分之二七	千分之六〇
三八	千分之二六	千分之五九	三九	千分之二五	千分之五七
四〇	千分之二五	千分之五六	四一	千分之二四	千分之五五

四二	千分之二四	千分之五三	四三	千分之二三	千分之五二
四四	千分之二三	千分之五一	四五	千分之二三	千分之五〇
四六	千分之二二	千分之四九	四七	千分之二一	千分之四八
四八	千分之二一	千分之四七	四九	千分之二〇	千分之四六
五〇	千分之二〇	千分之四五	五一	千分之二〇	千分之四四
五二	千分之一九	千分之四三	五三	千分之一九	千分之四三
五四	千分之一九	千分之四二	五五	千分之一九	千分之四一
五六	千分之一八	千分之四〇	五七	千分之一八	千分之四〇
五八	千分之一七	千分之三九	五九	千分之一七	千分之三八
六〇	千分之一七	千分三八			

(一)第一表規定各種固定資產之最短耐用年數

(二)第二表規定各種固定資產之最大折舊率

(三)各種固定資產應依規定耐用年數查見規定折舊率計算折舊額。

(四)本年度之折舊額如超過規定之折舊率而其歷年累計之折舊額未經過依照規定折舊率所折減

之累計額時，至未超過之限內仍屬有效。

(五)如採用以原價爲計算其礎之折舊方法其累計額達原價十分之九以後不得再行折舊，

(六)使用年數已達規定年限，而其折舊累計額未滿原價十分之九者仍得繼續行使折舊但以滿原價十分之九爲限。

(七)固定資產在取得時已經過相當年限之使用者，應按耐用年數就其未使用年數照規定折舊率計算。

(八)固定資產在經過相當年數使用後其原價遇有增加或減少時就其增加或減少後之價額按照未使用年數之折舊率計算。

(九)表中所列之折舊率均以一年爲計算單位如不滿一年者應照期間之長短比例計算之。

(7)房租　事業之房租，理當扣除，惟一部作股東私人之居所，其房租應比例計算之，但照施行細則第十五條之規定，其列作營業開支，至多以百分之六十爲限。

(8)修理　修理費之支出，須注意其效果，係增加財產之價值，抑維持財產一時之狀況，以決定修理費扣除之可否。

(9)其他業務消耗，凡營業上所應用消耗之並無永久性質之物品而言，如文具印刷水電廣告等，理當作

爲必要開支之一，而予以扣除。

以上所述已就營業費用之可扣除部份，略加說明，茲更述其性質於左：

（一）必須扣除之項目

（1）數額可以確定者如薪給，房租，廣告，水電以及其他定額之營業費用，此類計算簡易，自無問題。

（2）數額可以預算者，如折舊呆帳及開辦費之攤銷，其扣除數額之多寡，與純益數額成反比，故納稅人提高其定率，而獲逃稅之機遇，是以各國稅法嚴密釐訂資產之折舊率，以防逃稅，且其後年度發現有多估少估之情形，視爲收益或損失，一併計稅，此項規定，能減免糾紛，我稅法已有規定也。

（3）數額難於決定者，如資本支出與收支支出之劃分，純爲會計之問題，我稅法對於修理，更換，更新等項之可否扣除，須加以規定以資遵循。

（二）或可扣除之項目（視各國社會政策爲斷定）

（1）公課爲田賦，房捐，營業稅，出廠稅等，應予扣除。

（2）保險費。

（3）捐款。

（4）職工醫藥費

(5)歷年虧損

(三)不可扣除之項目(征收須知第十二條)

(1)資本之利息

(2)股東董事監察人經協理及其他使用人所攤分之利益。

(3)自由之捐贈

(4)營業上擴充或改良設備之費用。

(5)房屋工廠倉庫機械工具器具及船舶等之修理費用，足以增加其原有價值或效用者。

(6)經營本業及附業以外之損失

(7)水火風暴之損失，受有保險賠償金之部份

(8)上年度營業之虧損，不得列入本年度計算(第十五條)

附資產估價方法

(一)資產之估價，除本方法別有規定外以原價為標準，原價高於時價，以時價為標準；但合併解散歇業轉盤清理時，概以時價為標準。

(二)原價指取得價格或建造價格

(三)取得格價包括資產取得時之代價及因取得幷爲適於營業上使用而支付之必要費用

(四)建造價格包括自設計建造裝置以至適合於營業使用爲止之一切費用

(五)時價指結算時當地市面通行之價格而言

(六)納稅義務者對於估價不能提出確實證明文件時主管征收機關得逕行估定其價額

(七)因加工改良或改造修理而增加資產之原有價值或效用者其支出之費用應加入原價計算

(八)房屋工場倉庫煙囪船舶機械器具工具裝修及附屬設備等資產之估價應以自原價中按期扣除折舊後之價額爲標準

(九)前項折舊率照附表及其說明算定之

(十)舊房屋機器及其他固定設備之拆卸費及因變更配置所支出之費用不得加入原價計算

(十一)營業權商標權著作權專利權及各種特許權以限於出價取得者作爲資產

(十二)前項資產之估價應以自原價中按期折除後之價額爲標準

(十三)前二項資產之折除率依其取得原價與左列規定年數之比例算定之

(一)營業權十年

(二)著作權十年

(十三)商標權專利權及其他各種特許權等各依其取得後法定享有之年數

(十四)運送品之估價其到達地之時價低於出運時之原價時以到達地之時價爲標準

(十五)製成品半製品及未完工程之估價以製造成本爲標準但製成品半製品之時價低於製造成本者以時價爲標準

(十六)副產品之估價以自其時價中除去販賣費用後價格爲標準

(十七)商品原料品製半製品成品副產品實地盤存時遇有呆藏變質破壞部份者得酌量減低其估價遇有廢棄或缺少者得剔除之

(十八)因實地盤存所生之消耗，不得超過帳面盤存數額百分之五

(十九)銷貨帳款應收帳款應收票據及各項欠款等債權有左列情事之一者，得列爲損失：

(一)因倒閉逃匿或受破產之宣告，或其他原因致債權之一部或全部不能收回者；

(二)債權中有逾期二年經合法之催收未能收取本金或利息者

(二十)前項第二款呆收債權於已列入損失後收回者，就其收回之數額，列爲收回時年度之收入

(二一)分期攤還之債權按照其攤還期限有利息者并按其利率算出其現價爲估價標準

(二二)遞延資產之估價以其有效期間未經過部份之數額爲標準

(二三)開辦費之攤提每年至多不得超過原額百分之二十

(二四)公司債發行差損金及發行費應按其償還期限分期攤提幷以其逐期攤提後之餘額爲估價標準

(二五)納稅義務者應於財產目錄中註明原價與時價之差額及其估定之價額

第二節　繼續性事業應納稅額之算定

所得稅會計應注意之要點，已於第四章論述，會提出確立年度之原則，此點對於純益額之算定，殊爲重要、故施行細則第八條規定「第一類甲乙二項營利事業之所得，得依各業習慣每年結算一次，其不滿一年者，就其營業期間之所得，計算課稅」按此項規定，可知營業年度之起訖時間，並無規律、任何十二個月定爲一營業年度，可視各業習慣而定，如結算年有數次者、則以總結算爲準則，藉資計算該年度應納之稅額，又新創事業未滿一年者，則以其開始營業時起至第一營業年度末之期間所獲之純益爲計算之根據，如營業年度之起訖日期有變更者，得依施行細則第九條之規定，依其新舊年度交替期間之所得，計算課稅，例如原定七月一日起至翌年六月三十日止者，如欲改爲自一月一日至十二月卅一日止，則其交替期間，應爲決議變更年度之十二月卅一日，故應在十二月卅一日施行結算一次，藉以決定自七月一日至同年十二月卅一日止期間之所得額，此乃救濟之辦法也。

至於營利事業之計稅，則採全額累進之方法，按此法則以純益額之多寡，而定稅率之等級，其所適用稅率高

低與純益額成正比例，其稅率分為五級，已詳於第二十章，茲設三例於左：

例一：設某商店之資本實額為三萬元民國廿五年份之營業純益計二千九百九十九元，則其應納稅額之計算，公式列之於左：

(1)所得額÷資本實額＝所得合資本實額之百分率

(2)所得額×應納稅率＝應納所得稅額

右題之解答，應如左式：

(3)$2,999÷30000＝9.299%所得合資本實額之百分率（以未滿百分之十等級計稅）

(2)$2,999\times\frac{3}{100}$＝$89.9%應納所得稅額

例二：設前例之純益額為三千元而資本未變，其應納之稅款計算如左：

(1)3000÷30000＝10%（已滿百分之十而未滿百分之十五等級計稅）

(3)$3,000\times\frac{4}{100}$＝$120應納所得稅額

由此可知純益額之算定，甚為重要，以上二例，純益相差一元，而稅負相差三十餘元。

例三：設某公司資本總額為二十萬元，實收二分之一，歷屆提存公積四千五百元，民國二十五年份計一萬二千元，除提存法定公積十分之一外，尚須納稅若干。關於公司所得稅款之計算，列式如式：

（1）實收資本＋（歷屆公積×$\frac{1}{3}$）＝資本實額

（註：公積之總額以三分之一併入資本計算，參閱施行細則第七條之規定）

（2）本屆純益－本屆應提法定公積十分之一＝課稅所得額

（3）課稅所得額÷資本實額＝所得合資本實額之百分率

（4）課稅所得額×應納稅率＝應納所得稅額

右題之解答，列之如左：

（1）實收資本	$\$200000 \times \frac{1}{2} = 100000$	
加歷屆公積三分之一	$4500 \times \frac{1}{3} = 1500$	
資本實額	$\$101500$	

（2）本屆純益（已扣一切營業開支）　　　12000

減本屆法定公積十分之一$12000×$\frac{1}{10}$＝1200

課稅所得　　10800

（3）10,800÷101,500＝0110.64,64%所得合資本實額之百分率

（以已滿百分之十，而未滿百分之十五等級計稅）

（4）10,800×$\frac{4}{100}$＝$432應納所得稅額

第三節　臨時性事業應納稅額之算定

第一類丙項爲一時營利事業之所得，係臨時性質，稅法上對於此項所得，以其每次結算後所獲純益爲課稅之標的，惟其中有可以按資本額計算者，應照甲乙二項之方法，以其所得合資本實額百分率之高低按暫行條例第三條之稅率等級計算；如不能按資本額者，則以其所得之多寡，另照暫行條例第四條之稅率，累進計稅。查此項

事業，多爲交易所市場上交易之所得，雖需具相當之資本，作爲交易之證據金，但其資本實不能爲根據也；至（見其支付之佣金，則爲主要費用，自可由交易所得中扣除之。至其計算之時期，應於各個交易結束時，計算其所得額施行細則第十九條）故稅負之確定，亦以斯時爲根據。惟同日交易有盈須計稅，虧則可否於其他交易所得中扣除之，稅法無明文規定，依編者之見解，投機交易買賣衆多，爲求公平計，應釐定扣除之標準，以求公允。又中央儲蓄會有獎儲蓄之中獎金及航空公路建設獎券之中獎金，均以一時營利所得論。

設有某甲於十一月五日委托華商證券交易所第六號經紀人，購入本月期甲種統一公債票面十萬元，行市六十八元五角，當繳證據金四千元（每萬元票面額須繳四百元，惟素有往來信用可靠者，可通融免繳）自購進後，債市漸漸上漲，及至十一月十七日以行市七十一元，托原經紀人代爲轉賣，以了結其交易，查該交易之費用，乃經紀人買賣之佣金，按章照成交價千分之一計算，可作扣除，其純益之計算，示之於左，

(1)轉賣價 $\frac{71}{100}\times 1,000,000=71,000.00$

減經紀人佣金 $71,000.00\times\frac{1}{1000}=7110.00$

轉賣價純額 70,929.00

（2）原進價　$\frac{68,50}{100}\times 1000,000=68,500,00$

加經紀人佣金$68,500.00\times\frac{1}{100}=68,50$

原進價純額　68,568.50

（3）70,929.04—68,568,50=2,360.50課稅所得

查稅率之等級，凡所得在一千元以上未滿二千五百元者，課稅千分之四十，則其應納稅額爲：

$2360.50\times\frac{40}{1000}=\$94.42$應納所得稅額

第二十二章　薪給報酬之所得

第一節　薪給報酬所得計稅應注意之點

薪給報酬所得係公務人員，自由職業者及其他從事各業者之所得，按此項所得多由支付機關於其支發時

扣除，按月繳納主管征收機關，至其納稅人之範圍，列之如左：

（1）公務人員　稱公務人員者，不分國籍或職務，應包括（甲）各級黨部及其所屬各機關之委員職員，（乙）中央及地方政府及其所屬機關之職員，（丙）國立及省市縣立學校之職員教員（小學及民衆學校教職員除外），（丁）官營事業之職員，（戊）地方自治機關之人員，（己）其他依法令從事公務之人員，惟上列各機關之伕役工人，非公務人員，應屬於其他從事各業者之範圍，是以凡上列範圍之薪給報酬，照施行細則第十六條之規定，包括俸給薪金，歲費，獎金，退職金，及其他職務上所得給與金及房租伙食夫馬費車資費等各項之津貼，均按照原支額依稅率課稅，不得扣除任何開支，惟因公支領之費用，如特別辦公費，旅費，駐外武官處交際費等，均不屬於薪給報酬之範圍，不予課稅。

（二）自由職業者及其他從事各業者，稱自由職業者，依我國國民政府頒佈國民大會代表選舉法載明，職業團體六種：（甲）律師團體，（乙）會計師團體，（丙）醫藥師團體，（丁）工程師團體，（戊）新聞記者團體，（己）教育會國立大學獨立學院教育部立案之大學獨立學院等教育團體，可知自由職業之範圍，在法律上當爲上列六種。至自由職業者及其他從事各業者之薪給報酬，包括因職業及工作上所受之薪給年金報酬及其他金錢之給與，如有上項收入，均爲課稅標的。而其課稅額之計算，亦以其純益額爲準則，故業務上所支付之各項費用，應先行扣除，照施行細則第十七條之規定，應行扣除之費用如左：

(1)業務所房租　指業務用房屋之租金而言，如業務人就其居所爲營業所者，其房租應按比例劃分，作爲扣除，但其業務上所用者之可扣除額度，不得超過租金總額百分之六十。

(2)業務使用人給薪報酬　業務上僱用事務員助理員及其他職員所支薪金，花紅，及其他報酬，惟自由職業者之自身不能開支薪給。

(3)業務上必需之舟車旅費　專指爲執行業務所支付之舟車旅費，以受有報酬者爲限，其支出之限額，不得超過其各個報酬額百分之三十。

(4)其他業務上直接必需之費用　指業務上其他實際之開支，復於征稅須知規定(一)業務用具修理費，(二)廣告費(三)公會會費(四)文具郵電及其他雜費，查此項規定，殊嫌疏漏，茲參考中國會計師協會所定會計師同業會計規程草案中可列作扣除之費用：(1)公會費(2)膳費，(3)水電燈炭費(4)紙張印刷費，(5)郵電費，(6)報章費(7)保險費(8)交通費，(9)修理費，(10)廣告費(11)稅及捐款(12)交際費，(13)折舊(14)複委託費，(15)雜項捐款(16)雜費。

綜上所述，所得之計稅，應由其業務收入總額減去各項費用，以其餘額爲標準，就其適用等級之稅率，以爲計稅。

又查施行細則第十八條之規定自由職業者，及其他從事各業者，設有二個以上之業務所各有其獨立之帳

簿者，應分別計算其所得額，則其所得稅之計算，亦應分別算定。茲附自由職業者申報登記表於左：

財政部所得稅上海辦事處
（申報登記表格式）

自由職業者申報登記表　民國廿六年　月　日填報

姓名	業別	執照號數	事務所及分所地址	電話	其他副業	營業年數

備考	

注意
一、此表限於廿六年五月一日以前，填送所得稅上海辦事處登記
二、於「填報」下蓋章

第一節　薪給報酬應納稅額之算定

薪給報酬之所得，以月計者，或以年計者，均按每月平均所得，照超額累進方法計算課稅，其所得無定期或一時所得者，以各該月之所得額，計算課稅（暫行條例第七條）如以星期計者，每月按四星期計算課稅（施行細則第十及第十一兩條。）

（一）公務員薪給報酬所得額計算之方法，說明之於左：

（甲）公務人員薪給報酬所得以月計者，其所得不足一月時，應就其所得之實數，按原支額之稅率計算課

稅，例如某職員薪額四百元，於半個月時離職，實支二百元，應按實支二百元之額，照月支四百元之稅率計算，課稅四元八角。

(乙)各機關未能按月發給全薪金者，依下列方法課稅：

(1)折扣發薪者先就已發實額之稅率計算課稅，至補發時再與已發部份合併計算，補繳稅款，例如某職員月薪三百元，先發六成一百八十元，暫照先發部份合併計算課稅二百元二角，至補發四成時，再與已發部份合併計算，即照三百元之稅率每月課稅五元六角，除已繳二元二角外，每月應補繳三元四角。

(2)以借支方式代替發薪者，應就各該月所借之實額照前款之計算及補納方法辦理。

(丙)薪給報酬所得以年計者，以一年所得之總額，用一年之月數除之，其所得之數，即為每月平均數，例如某職員年俸一千二百元，用十二除之，每月平均一百元，課稅六角，十二個月共應課稅七元二角，於支付時一併扣繳。

(丁)所得有定期者，（薪給報酬以季或半年計算者或定期之給予金均屬之）以該期間內之月數，與所得之金額，照前項方法平均計算之。

(戊)薪給報酬所得，同時有以月計者及以年計者，或有定期之所得，在二種以上時，應合併平均計算之，例如某職員月薪三百元，按月繳納所得稅五元六角，至年終又支領年獎金一千二百元，應就此項年獎金額，用十二

之數除之其所得之每月平均數爲一百元再與每月月薪三百元之數相加，則該職員每月平均所得爲四百元，應按月課稅九元六角除按月已扣繳稅款五元六角外每月尙須補稅四元，全年應補繳稅款合計四十八元，應於支付此項年獎金時補繳之在該年內每月月薪如有增減時，應照上述計算方法補稅。

(己)凡遇上列情事者，扣繳機關於報告時應在扣繳清單內分別載明。

例一設有某甲在丙機關任職，月支俸給二百四十元，則其應納稅額，計算於左：

(1)30—60　共有四個十元，每十元課稅五分4×0.05=0.20

(2)70—100　共有四個十元，每十元課稅一角4×0.10=0.40

(3)110—200共有十個十元，每十元課稅二角10×0.20=2.00

(4)210—240　共有四個十元，每十元課稅三角4×0.30=1.20

每月應納稅額　3.80

右列計算共用四個等級之稅率，故其計算較繁，對於此點，可引用第二十章之便查表查閱之，且依稅法規定，凡不滿五元者，其超過部份免稅，五元以上者，以十元計算，故該表之應用自易簡便。

例二設有某乙在丙機關任職，月支一百六十元，又在丁機關兼職，月支八十元，其應納稅額爲：

丙機關

(1)30—60　共有四個十元，每十元課稅五分4×0.05=020

(2)70—100　共有四個十元，每十元課稅一角4×0.10=2.0

(3)110—160共有四個十元，每十元課稅二角60×.20=1.20

丙機關部份應納稅額　1.80

丁機關

(4)30—60　共有四個十元，每十元課稅五分4×0.05=0.20

(5)70—80　共有四個十元，每十元課稅一角2×0.10=0.20

丁機關部份應納稅額　0.40

某乙每月共納所得稅二元二角，其與前例某甲之所得，每月同爲二百四十元，而其稅額相差一元六角，此實因乙兼二職，分別課稅之所致也。

例三：某機關某職員月薪三百元，先發六成計一百八十元，其應納稅額，依前述之說明，以先發部份按其已領薪金實額計稅，其算式如左：

(1)30—60　課稅　$0,20

(2)70—100　課稅　$0,40

(1)100—180　　課稅　$1.60

先繳稅額　2.00

至補發四成時，再與已發部份合併計算，即照三百元之稅率，應補繳三元四角，算法如左：

(1)30—60　　課稅　$0.20

(2)70—100　　課稅　$0.40

(3)110—200　　課稅　$2.00

(4)210—300　　課稅　$3.00

共繳稅額　5.60

已繳稅額　2.20

補繳總額　3.40

例四：如前例某職員除月薪按月繳納所得稅外，至年終又支領年獎金一千二百元，其每月之平均增加額爲一百元，與其月薪合併計稅，應補稅額爲四元，其計算如左：

(1)30—300課稅$5.60（算式如上）

(2)310—400　　課稅　$4.00

共繳稅額	9.60
已繳稅額	5.60
每月補繳稅額	4.00

如右之計算，某職員全年應補稅額合計四十八元，應於支領此項年獎金時補繳之。

(二)自由職業者及其他從事各業者，查暫行條例之規定自由職業者報酬所得，以月計或以年計者，應照每月平均數額繳納所得稅，又查施行細則之規定，計算自由職業者之所得，應先行扣除其業務費用，以其餘額為所得額，按月繳納所得稅，考自由職業者報酬所得，雖或具有定期或繼續性質，但每月收入額，則因季節或其他關係而有不同，至於業務費用，亦應一年併計，不能每月劃分，故對於所得之計算，應以全年之收入額，除去全年費用額，方能求得每月平均所得之正確額，因之每月繳納所得稅，實覺難以遵行，茲規定每六個月結算一次，於每結算後而求出其每月平均所得額，計算應納稅額，茲依稅法之規定設例於左：

設有某會計師事務所設於上海北京路，某月份公費收入共計三千二百元，該月份支出計房租一百八十元，職員五人共支月薪二百八十元，僕役二人共支工資二十二元，事務所生財修理折舊及其他消耗共計五百三十二元，則其所得額之計算，應如左式：

公費收入(某月份)	3,200.00

減：業務所房租	180.00	
業務使用人薪給	402.00	
業務上直接必需費用	532.00	1.014.00
本月份純所得		2,086.00

右列所得二〇八六元，應納稅款二百九十元八角正。

第二十三章　證券存款利息之所得

第一節　證券存款利息所得稅征收須知

證券存款所得，包括公積，公司債，股票，及各種存款利息之所得。稱公債者，包括中央或地方政府發行之債票庫券證券憑證，稱存款利息者，雖所存處所，非銀行錢莊，凡可支取利息，均須同樣負担所得稅，至其征收須知，列之於左：

(一)公債包含中央或地方政府發行之債票庫券證券憑券

(二)股票利息係指股息而言

(三)存款利息包含左列各款

(1)銀行錢莊所收存款之利息

(三)銀錢業外商號團體及個人借與公司商號款項之利息

(四)銀行錢莊之放款及銀錢業同業間或其分支店間之往來款項，其所生之利息，應歸入營業收益項下計算，不征收存款利息所得稅。

(五)凡關於教育慈善機關或團體之基金存款，應用該機關或團體之戶名，由存款機關於收受存款時報明當地主管征收機關核准，其在二十六年一月一日以前存入，或不用該機關團體戶名者，應於開征日起一個月內補報或改正之；其不補報或改正者，以普通存款論。茲附申請單於左：

教育慈善機關及團體基金存款免稅申請單　民國廿六年　月　日塡報

機關名稱＿＿＿＿＿＿　機關類別＿＿＿＿＿＿

地址＿＿＿＿＿＿

存款行莊帳號	存款數目	應得息金	應繳稅額	申請免稅說明

存款行莊＿＿＿＿＿＿(蓋章)　機關負責人＿＿＿＿＿＿(簽名蓋章)

注意：一、申請免稅說明欄內應詳明該基金存款之來源及用途
二、本單應由各機關負責人簽名蓋章後由各行莊蓋章證明彙送本處登記
三、本單限於民國廿六年四月一日以前塡單申報

（六）以公債作爲基金或抵押品者，其由公債所得之利息，應照扣所得稅，但教育慈善機關或團體之基金，得提出監督或管理機關或其他確實證明文件，向主管征收機關聲請退稅。

（七）壽險被保險人滿期領受之保險金額超過保險費總額者，其超過部分，視爲存款利息之所得，照條例第六條稅率課稅，但勞工保險金額，免予課稅。

（八）支付公債利息之機關，應於每屆付息時，在所得息金總額內，先扣千分之五十所得稅款，繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關。

（九）發行公司債之股份有限公司，應於每屆支付債息時在所得息金總數額內先扣千分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關。

（十）股份有限公司之董事或股份兩合公司之無限責任股東及監察人，應於每屆發給股息時在所付息金總額內先扣千分之五十所得稅款，繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關。

（十一）收受存款之行號應於每次結算利息時，在息金內先扣千分之五十所得稅款，繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關。

（十二）本須知第七項規定保險金額之所得，應由保險人於支付時，按照前項手續扣繳所得稅。

（十三）扣繳公司債息股息之機關於報告所得額時，應照部定格式填具納稅義務人清單一併附報。

第二節　證劵存款利息所得應納稅額之算定

證劵存款利息所得稅額之算定，較前二類爲簡，可依左式求之：

（1）本金×時期×利率＝利息

（2）利息×稅率（一律按$\frac{5}{100}$計算）＝應納所得稅額

設某甲於十二月底支取定期存款利息五十元，則其應納稅額爲：

$$\$00 \times \frac{5}{100} = \$2.50$$ 應納所得稅額

第三編　所得稅會計之報告

第二十四章　美國所得額報告表

第一節　所得額申報之日期及地點

納稅人之會計年度依歷年制辦理決算者，其所得額之申報應於下年度三月二十五日前送達內地稅局；如非依歷年爲辦理決算者，（任何十二個月爲會計年度）應於決算日後二個月又十五日前申報其所得額；然納稅人之所得來自國外者，則其申報之時日爲五個月又十五日前完竣其申報手續，即歷年制辦決算者爲下年度五月十五日前，或另定會計年度辦理決算者，爲決算日後五個月又十五日爲期，如不接期申報，課以相當罰金。惟到期日係星期日或例假，則可延長一日，不課罰則。

申報之期限，如需延長者，納稅人得向征稅員呈明原由並繳納預計稅額百分之廿五以上，請求延長若干日期，而由得核准者，始能生效。申報期限可依稅法規定得延長三個月，惟須先付一部份稅款，其納稅人限於左列之範圍：

(1)國外合夥事業;
(2)外國公司在美國境內設有分店者;
(3)內國公司之經營國際貿易,其帳務之清理及決算在國外辦理者;
(4)內國公司之主要所得來自美國屬地者;
(5)美國公民住於或旅行海外者,包括海陸軍隊因公駐防美國境外。

右列六項之延長申報期限及繳納稅款,應加課自法定納稅期起至繳清日止之年息六釐,與稅款一併清訖。

以言申報之地點,可按納稅人之住所或營業所在地之地點,將所得額報告於其管轄征稅區之征稅員,如在美國無住所及營業所者,一概送交白鐵馬區(Baltimore)征收機關。惟個人之住所與營業所在地不相同者,納稅人任擇一地申報之。

第二節　所得額報告表之要旨

第一項　個人所得額報告表

凡美國公民或居留民應依左列之規定,編送報告表,載明其所得額,及減免之範圍;

(1)凡獨身或已婚之與夫或妻分居者,年獲純所得在一千元以上者;

（2）凡已婚有夫或妻同居者，一年其獲純所得在二千五千元以上者；

（3）凡納稅人之總所得在五千元以上者

至於非居留民在美國境內之有所得者，其稅額槪由稅源截留，其截留之稅款或大於其應納稅款，則須有報告表，藉以證實其多繳之稅款而作退稅之根據，然報告表之編造，其年度不足十二個月者，則其減免之救濟，亦須按比例攤減之。未成年人之有所得者，可與其家長之所得額報告表一併呈報，如其父母俱亡者，則可委託法定代理人或其監護人代爲申報

凡夫妻同居於同一起訖之會計年度，而有純所得在二千五百元以上者，或其總所得在五千元以上者，其申報之法有二：（1）個別申報，其減免額須分割之（2）聯合申報，依其所得之合計額計稅。

夫妻聯合申報之可否，視其納稅期末有否同居，卽退而言之，配偶之一死亡於納稅期之末日，其另一生存之配偶，不得將其所得額聯合申報之（股法第五十一條）聯合申報之稅額係夫妻共同之責任，得向夫妻之任何一方征收之。此種報告表，須由夫妻共同署名，以求眞實，如僅列一人之所得額及扣除者，祇能代表一人之稅負，不得作爲夫妻共同之稅負也。惟個別申報或聯合申報，究如何取捨，可依左列之原則以爲斷。

（1）配偶之一有純損失者，採用聯合申報能減少另一配偶之課稅所得；

（2）配偶之一獲得股息及應納稅之自由債息大於其純所得者，如採用個別申報，則經常稅之減免，其數必

甚細微，

（3）配偶之一遭受財產出售純損大於純所得，宜用聯合申報，雖售出財產純損之法定扣除額爲二千元，然可由另一配偶之所得中減除之。

茲設計稅之例，述明個人扣除生活費用及親屬依類人之減免後，尚有四千元以上之所得額，則以個別申報爲經濟也。

夫之所得額		$ 6,000
妻之所得額		5,000
所得合計額		$ 11,000
聯合申報		
所得合計額		11,000
個人生活費用	$ 2,500	
減個人生活費用	600	3,100
勞力所得減免（每人最低額爲$300）		$ 7,900
$ 7,900依4%計算經常稅		$ 316

8,500之附加稅				210
應納稅合計額				526
個別申報				
夫之所得		$ 6,000		
減：生活費用減免	$2,000			
勞力所得減免	300	2,300		
		$ 3,700		
$ 3,700×依4%計算經常稅			$ 148	
妻之所得		$ 5,000		
減：生活費用減免	$ 500			
勞力所得減免	300	800		
		$ 4,200		
$ 4,200依4%計算經常稅			168	
$ 45,00之附加稅			20	$ 336

個別申報稅款之檢討

第二項　合夥所得額報告表

合夥雖無所得稅之負担，而合夥之股東對合夥所獲之所得有納稅之義務，故合夥仍須編送報告表，載明合夥之總所得及其扣除數額，參與分派利益之股東及職工等之姓名，住所及各人應派得之數額，此種報告表，藉以證實各個人納稅者所得額報告表上所列之數額是否可靠。

第三項　公司所得額報告表

凡課稅範圍之公司，不論其所得若干，例須編送報告表，載明總所得，扣除及減免數額，並由經理等負責職員之署名，但如已組織而未開業之公司，尚無所得之發生，除於納稅期前向征稅員陳明情形外，可不編送所得稅報告表，又如公司之改爲個人或合夥事業，須按法定條件辦妥解散之程序，否則財政部仍須取得其報告表爲納稅之標準，以言解散之公司，其編送之報告表應載明（一）解散之日期及情形，（二）股東之姓名，住所，及所置股份之數額與每股之金額，（三）清算財產之分配方法及價值，（四）除股東及債權人外個人或他公司所派得之財產及其價值，（五）如派得財產出以代價者，其數額若干，此種報告表之計稅期限未滿一年者，僅將其已獲之利益計算至其扣除則以比列計算之。

第四項　清算人及信託人所得額報告表

清算人應將其經辦清算公司之事務，編送所得額報告表，爲納稅之準則，其稅負得向清算人就其清算之事業征收之。

除清算人外之信託人，對其經辦事務之所得，應編造報告表送交內地稅局其編造報告表之要件，除依編造個人所得額報告表之規定外，尙須注意左列三點：

(1)各種遺產或位託財產每年所獲之純所得在一千元以上者；

(2)各種遺產或位託財產每年所獲之總所得在五千元以上者，並不問其純所得若干。

(3)各種遺產或信託財產，其受益人係非居留民者。

第二節　合併所得稅報告表

按一九三四年度所得稅法案之規定，一般有分支店或有聯絡往來之公司，其所得額，不能彙集總額編造合併所得額報告表，惟鐵路公司，仍得依舊法案辦理，編造合併所得額報告表，則爲例外。綜合併所得額報告表，始於一九一七年，當時施行盈餘利潤稅，當時一般聯絡公司 Affiliated Corporations 依法定原則或條例之規定，務須編造合併所得稅報告表，或求便易計，公司得請求內地稅局允許聯合申報，編送合併所得額報告表，及至一九三四年修訂稅法之頒佈，於是廢止矣。言及聯絡公司之範圍，時異其說，然合併申報之特權，無時或異，蓋課征商

稅，其制度須以健全，稅率須以公允，及手續須以便易爲前提，縱使納稅人及政府各得其利也。由此以觀，聯絡公司之編造合併所得額報告表，實合乎上述三原則，惜乎現行法案業已取消，實一大遺憾也

聯絡公司若各自申報其所得，編送個別所得稅報告表，則稅負增加，且某一聯絡公司略有純所得，其他若干公司均受損失，而其損益合併後之相抵，仍爲純損，此種場合，亦不能免其稅負，則一般納稅人多藉合法之手續設法避免此種不公之規定，職是之故，附屬公司 Subsidiary Corporation 先後解散，而主公司 Parent Corp. 之盈虧，受其影響，且對國家之稅收，亦多減少；或將附屬公司之財產重行估值，其往來予以調整後，其營業權利，全部讓渡與主公司，作爲增資之一辦法，退而言之，附屬公司雖仍繼續其營業，個別申報其所得，而於聯絡公司之往來，內地稅局調查殊嚴，然財政部對於正當商業之往來，無權限制之也、

第一項　編造合併所得額報告表之辦法

鐵路公司之所得額，得聯合申報編造合併所得稅報告表，送交主管征稅機關，其辦法述之於左：

(1)稅率　鐵路公司之合併所得額，依百分之十五又四分之三，計算應納所得稅稅款。

(2)管轄　主管征收機關得依稅法之規定，申明加盟期中各聯絡公司之稅負，須按其所得額確定，計算，及征收其應納之稅款，不得逃避之。所謂聯合公司限於納稅期中加入同盟之意也。

(3)法定條件　鐵路公司得編造合併所得額報告表，惟合併之法定條件，列之如左：

a. 納稅期中加盟聯絡未滿一年者，須依其加盟之若干期日，編造合併所得額報告表：

b. 聯絡公司須置有加盟聯絡公司之股票，其規定列下：

甲 附屬公司置有他公司股票百分之九十五以上；

乙 主公司至少置有一個以上附屬公司股票百分之九十以上；

丙 聯絡公司業務之限制，（一）專營鐵路之運輸業務，（二）公司之資產大部份為鐵路公司之股票，（三）鐵路公司出租鐵路財產所收之租金，亦視為運輸業務之一。

c. 外國公司不得加盟作為聯絡公司之處理。

第二項 聯絡公司財產之估價

聯絡公司財產之估價，可依左列規則決定之：

(1)通則 聯絡公司財產之估價，稅法訂有一般原則如左：

a. 聯絡公司財產價格之決定及其調整，與未加盟時相同，蓋其價格之記錄，須始終一律也。

b. 公司間之往來不使財產估價之有增減之影響也；

c. 自一九三四年起財產因他企業清算以贖回股票而獲得者，其估價以其交換之股票為準則，其後該財產出售，其收入大於其原價者，其多收之一部係所得應列入報告表。

d. 聯絡公司之財產，決不因股票之買賣而變更其財產之價格：

(2)聯絡公之間產購置於一九一八年以前者　一九一七年度中財產之讓渡，不視爲公司間之往來，蓋常年施行盈餘利潤稅稅法允許公司之編造合併盈餘利潤稅額報告表，但經常所得稅仍須個別編造所得額報告表；而一九一七年度以前財產之讓渡，亦不視爲公司間之往來，蓋稅法並未許可合併所得額報告表之可編造也。

第三項　聯絡公司股票或債券買賣之損益

聯絡公司股票或債券之出售，往往涉及其資格之存廢；此點得視出售股票是否仍歸於聯絡公司以爲斷。至其損益之計算，得可述之於左：

(1)範圍　聯絡公司出售股票損益之決定，乃指他一聯絡公司之股票，而於納稅期內占有若干期日後之出售，始能合於合併所得額報告表法定之範圍

(2.)出售後聯絡公司之實質仍未取消者　自股票出售後，發行公司仍取得聯絡公司之資格，則其價格之決定及其調整，與未加盟相同也。

(3.)出售後聯絡公司之實質消滅者　出售股票之公司係聯絡公司之一，自出售後發行公司即消滅其聯絡公司之關係，其價格之決定，列之如左：

a. 發行公司對於各聯絡公司所購置之價格，於出售前須計算股票之總值，惟各公司之價值須按各該

公司分別計算之

b. 由股票總值中減去各納稅期內之損失，惟於公司加盟之後，股票出售之前，其損失難免，如個別編造報告表，計稅時當有純損失之發生也，茲舉例示之於左：

甲乙二公司係加盟之聯絡公司，其合併所得額報告表上所列之損益情形如左：

年度	甲公司損益	乙公司損益	合併損益
一九二九	一○○○○○元	四○○○○元（損）	六○○○○元
一九三○	四○○○○元	一○○○○元	五○○○○元
一九三一	五○○○○元	二○○○○元（損）	三○○○○元
一九三二	四○○○○元	二五○○○元	六五○○○元
一九三三	三○○○○元	二○○○○元（損）	一○○○○元
一九三四	四○○○○元	一○○○○元	五○○○○元

一九三五年一月一日甲公司售出乙公司之股票，因乙公司歷年虧損，則其價值之調整，改為五萬元，其計算法列左：

1929年虧損　　40,000

減1930年所得	10,000	30,000
1931年虧損	20,000	
減1932之所得	25,000	無
1933年虧損		20,000
調查虧損之合計		50,000

c. 自虧損扣除後股票之總值，須分配與購置發行公司股票之股東（指聯絡公司而言），而對於減少部份，亦須按成數推銷於各加盟之聯絡公司，設甲乙丙三公司組為聯絡公司，並編造一九三二，一九三三，及一九三四等三年度之合併所得額報告表，其各聯絡公司所購股票之數額列之如左：

甲公司購置乙公司股票之總值為十萬元，（全部股份數）

甲公司購置丙公司股票之總值為五萬元，（股份之半數）

乙公司購置丁公司股票之總值為五萬元，（股份之半數）

一九三五年一月一日甲公司售出丙公司之股票，當時甲乙二公司置有丙公司股票值為之總十萬元，設估為八萬元，其跌價二萬元應由甲乙二公司分攤之，則甲乙二公司所置丙公司股票之價值各為四萬元，於是甲公司售出丙公司之股票，以四萬元計算其損益。

d. 如發行公司股票之有數類者，亦須按其價值共同減低，以適合其總價至其加盟聯絡公司所購置須按其減低之比例共同分攤之，而其每份之金額，亦不按份俱爲減低。

(4)出售股票公司於退盟後出售其股票　出售股票公司於退盟後，售出其股票，其價格取決於前項(第三項)之規定，惟有左列例外之點：

a. 股票總值之計算，仍須依出售公司退盟前之價值爲標準，

b. 損益之計算，應依發行公司退盟前之情形爲標準；

c. 出售公司所購置股票之每份金額，應依法調整之。

(5)損失調整之限制

a. 合併純損　納稅期內如有合併純損者，聯絡公司不能藉純損之發生而扣除其稅負，僅能依前述(3B)調整之方法減低其純損之數額，使發行公司當年之純損由各聯絡公司共同負担。

b. 一九三二年度及其後之合併純損　設甲乙二公司係同盟之聯絡公司，其合併所得額報告表所列損益之情形如左：

年度	甲公司	乙公司	合併數

年份	甲公司	乙公司	合併所得
一九二九	一〇、〇〇〇元（損）	二〇、〇〇〇元（損）	三〇、〇〇〇元（損）
一九三〇	一五、〇〇〇元	一八、〇〇〇元（損）	三、〇〇〇元（損）
一九三一	一〇、〇〇〇元	一〇、〇〇〇元（損）	
一九三二	一二、〇〇〇元	八、〇〇〇元	二〇、〇〇〇元
一九三三	八、〇〇〇元	四、〇〇〇元（損）	四、〇〇〇元
一九三四	一〇、〇〇〇元	二〇、〇〇〇元（損）	一〇、〇〇〇元（損）
一九三五	二〇、〇〇〇元	三〇、〇〇〇元	五〇、〇〇〇元

一九三六年一月一日甲公司出售乙公司之股票，蓋乙公司於其加盟期內之合併所得額報告表，多係損失，故甲公司所購置乙公司之股票，其價值應加調整，依稅法規定，純損之最高限度爲二萬六千元，其計算列左

摘要	1929 甲公司	1929 乙公司	1929 合併所得	1930 甲公司	1930 乙公司	1930 合併所得
報告表上所載數額	$ 10,000損	$ 20,000損	$ 30,000損	$ 15,000	$ 18,000損	$ 3,000損
調整數額	1,000	2,000	3,000	1,000	2,000	3 000
純損	$ 9,000損	$ 18,000損	$ 27 000損	$ 16,000	$ 16,000損	—

乙公司損益情形		依3B之調整	依3B之減低並依本項之調整	調整之限度
1929年度虧損額	$ 20000			
減1930及1931年度所得額	—	$ 20,000	$ 18,000	$ 2,000
1930年度虧損	18,000			
減1931年度所得額	—	18,000	—	18,000
1931年度虧損額	10,000			
減1932年度所得額	8,000	2,000	—	2,000
1933年度虧損額		4,000	—	4,000
1934年度虧損額		20,000	10,000	10,000
		$ 64,000	$ 28,000	$ 36,000

一九二九年度合併純損，對於稅負之計算，不能作為減低之準則，蓋依三B方法之調整，使其合併純損，按比例分攤，即發行公司之純損，由加盟之聯絡公司共同負担，又一九三四年度之純損，由發行公司負担其加盟聯絡公司之純損。

（6）虧損合併虧損及純損之釋義　虧損係指各項扣除額大於其總所得額；合併虧損係指加盟之聯絡公司依其加盟年度之稅法，個別公司之虧損數額之合計大於其個別公司所得額之合計；純損係指盈虧相抵後仍

有不敷者。

第四節　所得額報告表之例解

所得額報告表編製之先，納稅人之賬目，宜由第三者調查其收支或損益情形，以決其課稅所得項目之是否完整，數額之是否眞實，及各項扣除數額之是否虛浮，減免之是否法定，凡此諸項，欲求計算之淸晰正確，務須編製「所得稅額計算表」以分析或調整納稅人之所得額，然後編製所得額報告表，殊爲可靠，是故所得額報告表之證明，須經會計師爲之，蓋由會計專家審核納稅人各項所得之數額，證明應納之稅款，則徵稅機關，易能取信。

所得稅額計算表之功用，在使納稅人之所得額及法定之扣除額，一併彙集計算，藉分析及調整之方法，塡製所得額報告表及其稅負之算定，但自所得額報告表編竣後，所得稅額計算表，須由證明之會計師妥爲保存，以便征稅機關查詢某一項目之解釋，又爲納稅人對某一項目須詳悉其原委者，則可藉以申述之。至於計算表之格式，須以稅法之意旨，擬定其應有之內容，俾便塡製所得額報告表之根據，通常所用者計分（一）科目欄（二）試算表欄，（三）調整項目欄，（四）調整後之試算表欄，（五）扣除項目欄，及（六）報告項目欄；其試算表欄之記載事項，抄自納稅人所備置之試算表，其帳册上各戶之結餘，若失平衡，則須由證明之會計師查勘其錯誤，重製其試算表，作爲計算表之基礎。調整項目欄之記載事項，乃結帳前通常之調整項目，例如存貨遞延項目，應收未收

及應付未付項目，資產之準備項目等，以及課稅所得與法定扣除之核定。然後將試算表欄與調整項目欄各科目之數額，予以沖銷或併合，再行查驗其是否合乎平衡之原則。至於扣除項目欄列記（一）免稅所得及（二）不能列作扣除之費用項目。報告項目欄列記（一）總所得額及（二）法定扣除額，其相差之數即爲納稅人課稅所得之純額。

例一　茲有住於璧斯白自由街四四四號之李國浩君委托袁際唐會計師代爲編製一九三五年度所得額報告表，該年度李君之帳目，列之如左：

李國浩君之帳目

自1935年1月1日至同年12月31日	借	貸
家　用	$15,824.59	
妻室支用	2,290.00	
學費——子吉祥	442.60	
學費——女慶祥	384,	
薪金支出——書記林有爲君	1,400.00	
工資——汽車王調二	750.00	

汽車費	1,080.63	
李國浩支用	5,039.33	
教育及慈善機關捐款	61,586.68	
禮　物	725.00	
修路費用	433.70	
不動產稅	590.29	
所得稅(前年度)	20,191.46	
借款利息	290.55	
購買免稅市債借款利息	109.04	
剔除坏帳	550.00	
債券出售損失	1,115.50	
李扣泰遺產信託人酬金		500.00
薪金收入(國泰合夥號)		5,250.00
營利事業所得		1,067.50

股票出售利益		11,237.66
李和泰遺產收益		7,163.25
股票股息		1,100.00
內國公司股息(現金)		41,733.75
市債利息(票面$39,250)		1,687.13
公司債利息		13,773 41
董事公費(禮和洋行)		65.00
國泰號派來之利益		68,945.73
房租收入		2,442.09
免稅國債利息(票面$46,562.50)		1,862.50
結　數	$44,044.23	
	$156,828.02	$156,828.02

右列帳目經袁際唐會計師查核後其應行注意各點,臚舉於左:

(1)家用項內計有一二六元係支付動產之財產稅

（3）子女二人，吉祥年十九歲，現受高等教育，慶祥年十六歲，現求讀於市立中學，惟慶祥以其自己名義置有公司債劵，本年度應課稅之債息六一•二五元，尚未列入其父李國浩帳目內。

（3）書記林有爲君之職務，爲起草信稿記載帳項等商業上之事務。

（4）汽車費用項內計有車照十六元，可作扣除，其餘支出係私用。

（5）李國記支用項內列入應付邦稅 Tax on county club Dues 三九、三三元，又付與新豐洋行佣金五〇〇〇元，查新豐洋行送來之購置證劵清單，業已查閱，各項交易，皆未列入李君帳內，該清單摘列如左：

項　　目	借	貸
結餘（1935年1月1日）		5733.60
本年度收入現金		50000.00
購入股票	62,320.35	
售出股票（原價$66,320.35）		71,940.85
股票過戶印花稅	24.00	
買賣佣金	424.75	
結存月息		261.58

丙國公司股息收入	2,420.00
結餘（1935年12月31日）	22,586.93
$85,356.03	$85,356.03

（6）營利事業所得係經營農產物之純益，其毛利爲一七二五元，扣去稅款二七三、四〇元，回佣三四一、一九元，及其他費用四二、九一元。

（7）股票之出售共得賣價一〇四七三五、三〇元，其原價爲九三四九七、六四元，其購置年份均在十年以上，惟其中有安安公司股票一百股購於一九〇八年，其每股原價爲五十元，一九一三年三月一日之公定市價爲每股六十一元，計有一千一百元之利益，亦計入其內。

（8）債劵之出售共得賣價一一七三九、五〇元，其原價爲一二八五五、〇〇元，皆係本年度所購者。

（9）李和泰遺產之遺益受益人爲李國浩及其兄國安，而國浩之應得部份計現金股息七二五〇、〇〇元，減去其應分担之信托人酬金八六、七五元，惟於計稅時股息可作扣除。

（10）股票股息之發給及領取皆在本年度之內。

（11）國泰號係李國浩與林泰生二君合資開設之商號，其業務多由李君執行，故其所費之時間頗多，該號每於十月底結帳，李君除應得薪金五二五〇元外，尚可分派其盈餘。該號置有禮和洋行股票，而李君即派得其現金，

股息一七二五元，又股票股息三〇〇〇元，股票股息於十月一日宣佈發給，於十一月十二日領來，其中一三五〇元係上年度之股息，又一六五〇元爲本年度分派之股息。

(12)房租收入項所列記者爲純所得，其內容如左：

a. 租與花旗煙公司房屋之租金總額爲三七五〇元；

b. 房屋折舊計一〇五〇元；

c. 稅款計二二八・六〇元；

d. 修理費二九・三一元。

(13)勞力所得免稅額，李君可得最高限額之減免數額。

袁際唐會計師根據原來帳目及其查帳所得之事項，編製整理分錄，各項附表，及所得稅額計算表，再依其計算表上之計算，塡製所得額報告表，以示(一)各項所得額，(二)法定扣除額及(三)稅額之計算。

解答　茲代編李國浩君之所得稅報告表，採用最簡單之計算表，藉以綜合或分析其所需之事項，將前列之帳目爲着手之工作，而不用試算表爲起點，對調整扣除及報告之項目，得可綜合之或分析之，惟於計算表上工作之前，擬先將其帳目予以調整，茲示其整理分錄於左：

甲　整理分錄

	科目	借	貸	說明
a.	動產財產稅	$ 126.00		動產財產稅應不計入家用帳中，因財產稅係法定扣除項目。
	家　用		$ 126.00	
b.	調整項目	61.25		補記慶祥名下之公司債利息，因未成年子女之所得如未逾 $1000者，應列入其家長之所得中。
	公司債利息		61.25	
c.	汽車車照	16.00		汽車車照係法定扣除項目，應與汽車費用分別列帳。
	汽車費用		16.00	
d.	應付邦稅	39.33		應付邦稅係法定扣除項目，應與李國記支用分別列帳。
	李國記支用		39.33	
e.	印花稅	24.00		補記股票過戶之印花稅，係法定扣除項目。
	調整項目		24.00	
f.	調整項目	261.58		補記新豐洋行付給之利息，係課稅所得項目。
	新豐洋行利息		261.58	
g.	調整項目	2420.00		補記新豐洋行代收之股息、係總所得項目，得免納經常所得稅。
	內國公司之現金股息		2420.00	
h.	調整項目	5195.75		補記出售股票之課稅所得，按此項股票之購置未滿一年其計算如下：
	股票出售利益		5195.75	股票售價　$71,940.85

減：股票進價	$66,320.35		
佣　金	424.72	66,745.10	
應報告之損益		$ 5,195.75	

	借	貸	說明
i. 營業稅	273.40		營業稅不能減自營利事業所得係可扣除項目
營利事業所得		273.40	
j. 信託人酬金	86.75		此項酬金應加於其遺產收益項
遺產收益		86.75	
k. 調整項目	1,725.00		補記派得之股息，係國泰號盈益之分配數，至其股票股息係免稅所得，故可不予整理，
內國公司之現金股息		1,725.00	

乙　扣除項目

有若干之支出，非法定之扣除，自不能列作扣除項目，且有若干之所得，係免稅或已納稅在扣稅之項目，自可不必呈報；茲依上例所列，則不列爲扣除之支出於左：

家　用	$15,698.59
妻室支用	2,290.00
學費——長子吉祥	442.60
學費——長女慶祥	384.42

工資——汽車夫王謁二	750.00
汽車費	1,064.63
李國記支用	5,000.00
教育及慈善機關捐款	39,162.59
禮　物	725.00
修路費用	433.70
所得稅(前年度)	20,191.46
購買免稅市債借款利息	109.04
合　計	$87,232.03

左列各項所得可不呈報：

股票出售利益	$ 8,196.36
股票股息	1,100.00
市債利息	1,687.13
免稅國債利息	1,862.50

合計	$12,845.99

查捐款一項是法定扣除額，得視納稅人之純所得額爲準則，依稅法之規定，爲百分之十五，是故後附計算表上所示李國浩君之課稅所得一二七〇六九・八五元，業已扣去捐款應佔純所得額百分之十五，計二二四二四・〇九元，合計一四九四九三・九四元，換言之，由一四九四九三・九四元之所得額以百分之十五計算其捐款之法定扣除額，即得二二四二四・〇九元，再與捐款總額相減，即得三九一六二・五九元，（$61,586.68－22,424.09＝39,162.59）又查股票出售利益項，得依其購置之年份爲計算所得之準繩，緣該股票之購入均在十年以上，則依稅法之規定，以百分之三十核定其課稅所得計算列左：

項目	金額
股票出售利益（帳面價值）	$11,237.66
減：1913年3月1日前所獲利益	1,100.00
1913年3月1日後所獲利益	10,137.66
以30%計算課稅所得	3,091.30
免稅所得	$ 7,096.36

$1,100.00×7,096.36＝$8,196.36股票出售利益之免稅部份。

丙　所得稅額計算表

李國浩之帳目，業已審核，其調查而得之事項，亦已補正如甲項所示，其應扣除之數額及應呈報之所得，亦如乙項之分析，茲將其計算表列之如後：

個人所得額報告表之註釋

（一）應行呈報納稅之利息列之於左：

利息———公司債	$13,834.66
利息———新豐洋行	261.58
合　計	$14,096.24

（二）資產出售利益之應呈報數額列左：

股票出售利益（帳面價值）	$11,237.66
減：獲得於1913年3月1日前之利益	11,00.00
	$10,137.66
$10,137.66×30%	$ 3,041.30
本年度內股票出售之利益	5,195.75
	$ 8,237.05

減去：債券出售損失：

賣　價	$11,739.50	
原　價	12,855.00	1,115.50
資產出售純益		$ 7,121.35

(三)由總所得中扣除之稅款列左

不動產稅	$ 590.29
動產財產稅	126.00
應付邦稅	39.33
印花稅	24.00
營業稅	273.40
汽車車照	16.00
合　計	$ 1,069.02

至其報告表應有之附表，附載空白格式於後：

第一附表——營業及自由職業之所得（或虧損）

1. 營業及自由職業之收入總額（載明事業之種類）				$
銷貨成本		其他營業費用		
2. 人工	$	10. 薪金（除第二項外，惟不能扣除本人之酬金）	$	
3. 原料及物料		11. 透支利息		
4. 進貨		12. 營業稅及營業財產稅		
5. 其他成本（細目另列）		13. 財產出售損失		
6. 期初存貨		14. 壞帳		
7. 合計（第二項至第六項）	$	15. 折舊，耗竭等		
8. 減期末存貨		16. 租金，修理，其他費用		
9. 銷貨成本純額	$	17. 合計（第十項至第十六項）	$	
上列第六及第八兩項，應於數額前標明"原價"或"原價市價孰低"之字樣		18. 扣除總額（第九項加第十七項）		
		19. 純益（或損）（第一項減第十八項）		$
		（對入報告書第二項）		$

第五項及第十六項扣除之說明

第二附表——租金收入

1. 財產之種類	2. 收入金額	3. 原價或1913年3月1日價值孰大	4. 折舊	5. 修理	6. 其他費用	4. 純益(對入報告書第七項)

第六欄所記扣除之說明

第三附表——財產出售損益

1. 財產之說明	2. 購置日期	3. 出售或交換日期	4. 收入金額	5. 原價或1913年3月1日價值(如購於該日前)	6. 1913年3月1日後之改良原價	7. 自購置日或1913年3月1日後之折舊	8. 損益	9. 損益報告之成數	10. 損益報告之數額 損	益
	年月日	年月日								
甲. 未逾一年								100%		
乙. 一年以上未逾二年								80%		
丙. 二年以上未逾五年								60%		
丁. 五年以上未逾十年								40%		
戊. 十年以上								30%		

第四附表——自由債券及其他證券之利息

1.證券種類	2.票面總額	3.已收或應收之利息	4.本金之免稅部份	5.超過免稅部份之金額	6.超過免稅部份之利息（列入報告書第九項）
甲．國債，省債，市債			全部		
乙．依農業放款條例所發之債券			全部		
丙．3½%自由債券及1917年9月1日前所發之債券			全部		
丁．庫券			全部		
戊．4%及4¼%自由債券			$ 5,000		
己．其他有價證券			無		

第五附表——股息收入

本納稅期內所收之股息，載明支付公司，所在地及數額：

第六附表——扣除項目之說明，第一、十四、十六，十七，十八等項

載於第一第二兩附表折舊扣除之說明

1.財產種類（如係房產，載明建築方法）	2.購置日期	3.原價或1913年3月1日價值如置於該日前	4.本納稅期末折舊完全攤盡之財產	5.前年度之折舊總額	6.除折舊後財產之價值	7.已使用之年數	8.尚可用之年數	9.本期折舊數

載於第一附表及第十五項水火風暴不測損失扣除之說明

1. 財產種類	2. 購置日期	3. 原價	4. 歷年改良	5. 折舊	6. 保險及殘值額	7. 扣除之損失

例二　斯日孫無線電製造公司創立於一九一〇年七月一日，業向加立富泥省政府註册，設發行所於舊金山美生路三五〇號，其一九三五年度之決算，由該公司會計主任辦理完竣，並編有比較資產負債表附列於後，茲該公司欲填製所得額報告表，聘請袁際唐會計師證明其損益情形，其資產負債表列左：

斯日孫無線電製造公司

比較資產負債表

一九三五年度(自1935年1月1日至12月31日)

資　產	年初結餘	年底結餘
現　金	$ 23,220.00	$ 34,363.00
應收票據	40,000.00	34,000.00
待收客帳	250,664.00	217,270.00
存貨:		
原　料	46,980.00	77,616.00
製成品	108,756.00	140,625.00
預付管理費用	900.00	1,260.00
債券購置——花旗無線電公司	27,000.00	22,000.00
普通股購置——花旗無線電公司	36,000.00	27,000.00
償債基金	9,000.00	18,405.00
地　產	6,000.00	5,850.00

房　產	169,200.00	191,151.00
機　械	196,200.00	207,450.00
商　譽	90,000.00	90,000.00
債劵折價	17,100.00	16,200.00
股票折價	———	900.00
開辦費	2,700.00	2,250.00
	$1,023,720.00	$1,086,340.00

負債及資產	年初結餘	年底結餘
銀行透支	$　67,500.00	$　56,250.00
待付客帳	197,646.00	188,8[illegible]8.00
應付未付利息	5,400.00	5,400.00
應付未付工資	2,304.00	3,483.00
應付未付財產稅	1,350.00	1,620.00
所得稅準備	36,000.00	———

呆帳準備	9,000.00	9,900.00
折舊準備	70,380.00	99,585.00
6%抵押債券（1919年1月1日發行 1939年1月1日到期）	180,000.00	180,000.00
優先股	180,000.00	180,000.00
普通股	135,000.00	225,000.00
償債基金準備	9,000.00	18,405.00
公　積	85,140.00	117,859.00
資本公積	45,000.00	——
	$1,023,720.00	$1,086,340.00

右列比較資產負債表經袁際唐會計師查核，所列帳目均足分別表示該公司在上開日期之財務正確狀況，茲再將該公司之損益帳及公積帳，列之於左：

科　目	借　項	貸　項
銷　貨		$1,534,885.00
原料購入	$1,224,000.00	

人　工	112,860.00	
電　費	19,467.00	
修　理	2,214.00	
財產稅	2,790.00	
房產折舊（3%計算）	6,480.00	
機械折舊（10%計算）	22,725.00	
工廠雜費	25,605.00	
存　貨	155,736.00	218,241.00
呆　帳	2,700.00	
辦事員薪金	15,750.00	
其他管理費用	24,300.00	
推銷費用	44,010.00	
內國公司股息收入		3,600.00
應收票據利息		2,628.00

	借方	貸方
花旗無線電公司股票出售利益		4,500.00
花旗無線電公司債券出售損失	525.00	
火災損失	5,310.00	
所得稅溢出準備數	3,780.00	
債券利息	10,800.00	
債券折價攤銷	900.00	
其他利息	2,178.00	
開辦費攤銷	450.00	
結餘——本期純益	81,319.00	
	$1,763,854.00	$1,763,854.00

公　積　帳

現金股息：		前期結餘	$ 85,140.00
2/26——5%(普通股)	$ 6,750.00	本期純益	81,319.00

3/17——15% 〃	20,250.00
7/1——7%(優先股)	12,600.00
償債基金準備	9,000.00
本期結餘	117,859.00
	$ 166,459.00

$ 166,459.00

査斯日孫無線電公司之設立，係撥入美國製造廠之資產及商標以優先股票面價八四一五〇元抵作有形資產，又普通股票價面九〇〇〇〇元，抵作商譽之價值；地產本爲股東黑其爾君所有，茲以優先股六十股交換該地產當時之估價爲一五〇〇〇元。

當開業時普通股股東會饋贈其股份之半數與公司作爲流動資金，於一九一〇年以九十元售出，而其折價則列入於一九一〇年及一九一一年營業費用中。及至一九一六年又售出優先股一千股，每股以一〇八元售出，其溢價業已結入公積帳中，又派發普通股股票股息五〇〇〇〇元，並於同日付給清訖。至一九三五年七月一日由資本公積提出四五〇〇〇元，發作股票股息，亦於同日支清。七月五日售出普通股五〇〇〇股，每股以九八元售出。

開辦費原爲四五〇〇〇元，因歷年攤銷，結餘列如資產負債表，

花旗無綫電公司之股票及債劵，購於一九一〇年，均以票面額計算，計股票三六〇股，債劵千元票二十七紙，於一九三五年六月十八日售出股票九〇股，每股一五〇元，又債劵五紙，每紙八九五元。又查一九三三年三月一日該項股票之售價爲一一〇元，債劵爲八五〇元。

本年度剔除呆賬計二三四〇元，又過去剔除之呆賬計五四〇元，而於本年度內收囘，其收囘之數卽記入呆賬準備賬中。

存放於信託人處之償債基金，本年度內收入利息四〇五元，此項並未結入損益賬內，因信託人之報告，於決算後交來。

本公司總經理黑其爾君年支薪金七五〇〇元，廠長安德生君年支薪金四五〇〇元，會計主任韓約克君年支薪金三七五〇元；又悉黑君置有優先股六〇股，普通股七五〇股；安君置有優先股一〇〇股，普通股二五〇股，韓君置有優先股二五股，普通股一〇〇股。

修理項內計工資一七五〇元，物料四六四元（原價）。

近五年來銷貨量及呆賬額列之如左：

年份	賒賣	呆帳
1930	$ 728,450.00	$ 4,400.00

1931	840,227.00		7,100.00
1932	1,118,000.00		6,418.00
1933	1,273,416.00	$	3,181.00
1934	1,426,016.00		3,090.00

解答　本例解無試算表可作根據，可依照上列之資產負債表，損益賬及公積賬，編製所得稅額計算表，惟須先有一翻調整工作及扣除項目之分析，分列如下：

甲　整理分錄

		借	貸	說明
a.	呆帳準備	540.00		已剔除呆帳之收回，係課稅所得，不能列入準備帳。
	收回呆帳		540.00	
b.	國內公司股息收入	3,600.00		補記內國公司之股息係扣除項目可由總所得中減之。
	調整項目		3,600.00	
c.	調整項目	405.00		補記償債基金之利息。
	償債基金利息		405.00	

乙　扣除項目　左列各項，不應列入報告表內。

（一）花旗無線電公司股票出售利益　損益帳上載有利益四五〇〇元，惟其中九〇〇元，係獲得於一九

一三年三月一日前，可免納稅，故將此九〇〇元，剔出不算。

(二)所得稅　實付之所得稅，逾其準備數額，計三七八〇元，此非法定扣除項目，應不列入報告表內。

(三)開辦費　本年度攤銷之開辦費計四五〇元，此非扣除項目，亦不能列入報告表內。

丙　所得稅額計算表　將上述各項，綜合之，分析之，列成計算表如後：

公司所得額報告表之註釋

(一)課稅利息如左：

應收票據利息	$ 2,628.00
償債基金利息	405.00
合計	$ 3,033.00

(二)資產出售純益之計算如左：

花旗無線電公司股票出售利益	$ 3,600.00
減去花旗無線電公司債券出售損失	525.00
合計	$ 3,075.00

(三)利息支出之法定扣除額列左：

債劵利息	$10,800.00
其他利息	2,178.00
債劵折價攤銷	900.00
合　計	$13,878.00

(四)法定扣除之折舊計算如左:

房產折舊3%	$ 6,480.00
機械折舊10%	22,725.00
合　計	$29,205.00

資　產　負　債　表

會計科目	期初結餘		期末結餘	
	細數	合計	細數	合計
資　產				
1. 現　金				
甲. 活期存款	$ ××××		$ ××××	
乙. 定期存款	××××		××××	

丙．其　他	XXXX	XXXXXXX	XXXX	XXXXXXX
2．應收票據		XXXXX		XXXXX
3．待收客帳	$ XXXXX		$ XXXXX	
減：呆帳準備	XXX	XXXXX	XXXX	XXXXX
4．存　貨				
甲．原　料	XXXXX		XXXXX	
乙．未完工程	XXXX		XXXX	
丙．製成品	XXXX		XXXX	
丁．物　料	XXXX		XXXX	
戊．其　他	XXXX	XXXXXX	XXXX	XXXXXX
5．投資(免稅)：				
甲、國債，省債，市債	XXXX		XXXX	
乙．依農業放款條例所發之債券	XXXX		XXXX	
丙．3½%自由債券1917年9月1日前所發之債券	XXXX		XXXX	
丁．庫　券	XXXX		XXXX	
戊．4%及4½%自由債券	XXXX		XXXX	

己. 其他有價證券	××××	×××××	××××	××××××
6. 其他投資:				
甲. 內國公司股票	×××		×××	
乙. 內國公司債券	×××		×××	
丙. 外國公司股票及債券	×××		×××	
丁. 其　他	×××	××××	×××	
7. 預付各項:				
甲. 預付保險費	×××		×××	
乙. 預付稅款	×××		×××	
丙. 其　他	×××	××××	×××	××××
8. 固定資產				
甲. 房　產	××××		××××	
乙. 機　械	××××		××××	
丙. 生　財	××××		××××	
丁. 運貨車	××××		××××	
戊. 其　他	××××		××××	
己. 合　計	×××××		×××××	

庚. 減：折舊準備	××××	×××××	××××	×××××
申. 遞耗資產	××××		××××	
壬. 減：耗竭準備	××××	××××	××××	××××
癸. 地　產		××××××		××××××
9. 專利權		××××		××××
10. 商　譽		×××××		×××××
11. 其他資產(分別列明)				
甲. ××××	×××		×××	
乙. ×××	×××	×××	×××	×××
12. 資產總額		$ ××××××		$ ××××××
負　債				
13. 應付票據(一年內到期者)		$ ×××××		$ ×××××
14. 待付客帳		×××××		×××××
15. 債　券		×××××		××××
16. 未付費用：				
甲. 利　息	××××		××××	
乙. 稅　款	××××		××××	

丙．其　他	××××	×××××	××××	×××××
17．其他負債(分別列明)				
甲．×××	×××		×××	
乙．×××	×××	××××	×××	××××
18．股　本				
甲．優先股(減庫存數)	|××××××		××××××	
乙．普通股(減庫存數)	××××××	×××××××	××××××	××××××
19．公　積	×××××		×××××	
20．未派利益	××××	×××××	××××	×××××
21．負債總額		×××××××		×××××××

純所得之核計及公積變化之分析

1.　課稅之純所得(報告表上第三十項)	$ ×××××	丁．其他非課稅所得：	
2.　非課稅所得：		㈠．×××	×××
甲．利　息		㈡．×××	×××
㈠．國債，省債，市債	××××	3.　呆帳準備之抵銷額	×××
㈡．依農業放款條例所發之債券	×××	4.　不測準備之抵銷額	××××

項目	金額
㊂. $3\frac{1}{2}$%自由債券及1917年9月1日前所發之債券	×××
㊃. 庫　券	×××
㊄. 3%及$4\frac{1}{4}$%自由債券	××××
㊅. 其他有價證券	××××
乙. 股息之扣除（對華貿易條例及美屬地之公司爲限）	××××
丙. 壽險賠款	×××
11. 合計（第十七項之合計）	××××
12. 本期公積及未派利益之結餘第十項減第十一項	××××
13. 不能扣除項目	
㊀. 捐　款	$　××××
㊁. 內國公司支付美屬地之所得稅或支付他國之所得稅	×××
㊂. 資本支出誤列收益支出	××××
㊃. 支付職工壽險保費	×××

項目	金額
5. 合計（第一項至第四項）	××××
6. 合計（第十四項之合計）	××××
7. 純益（或純損第五項減第六項）	×××××
8. 前期公積及未派利益之純餘	××××
9. 增加公積之項目	
甲. ×××	×××
乙. ×××	×××
10. 合計（第七項至第九項）	××××
甲. ×××	×××
乙. ×××	×××
丙. ×××	×××
丁. ×××	×××
14. 合　計	$　××××
15. 本納稅期內支付之股息：	
甲. 支付日期	×××
乙. 支付日期	×××
丙. 支付日期	×××

㊄. 呆帳準備之增加額	×××	丁. 支付日期	×××
㊅. 不測準備之增加額:		16. 減少公積之項目:	
甲. ×××	×××	甲. ×××	×××
乙 ×××	×××	乙. ×××	×××
丙. ×××	×××	丙. ×××	×××
丁. ×××	×××	丁. ×七七	×××
㊆. 其他不能扣除項目		17. 合計(第十五項加第十六項)	$ ××××

第　一　附　表

1　銷貨成本(以貨物為決定所得額者)		2. 經營費用(非以貨物為決定所得額者)	
項　目	金　額 對入報告表第二項內	項　目	金　額 對入報告表第五項
薪金及工資	$	薪金及工資	$
其他費用		其他費用	

第二附表——資產出售損益

1.財產說明	2,購置日期 年　月　日	3,出售日期 年　月　日	4,賣價	8。原價	9.1913年3月1日價值如置於該日前	7,原價或改良於1913年3月1日之後	8,折舊總額	9,損或益

利益或損失(對入報告表第十項)(資產出售損失之限額,除與資產出售利益外,以32,000爲度)	$

1,職工姓名及住所	2,職位	3,服務時間	股票之賫發		6,薪津數額 對入報告表第十五項
			4,普通股	5,優先股	

第四附表　修理		第五附表　稅款	
1.項目	2.金額 對入報告表第十七項	1,項目	2,金額 對入報告表第十九項
薪金及工資			
其他費用			

第六附表——水火風暴不測損失扣除之說明

1. 財產名稱	2. 購置日期	3. 原價	4. 改良	5. 購舊總額	6. 保險及殘値	7. 扣除損失 對入報告表第二十項

第七附表　呆帳

1. 年份	2. 純所得	3. 賒賣	4. 坯帳
1931			
1932			
1933			
1934			
1935			

第八附表　股息收入

本納稅期內收入之股息，載明發給公司之名稱，所在地及

其金額：

第九附表——折舊扣除

1。財產名稱（如係房產載明建築方法）	2。購置日期	3。原價或1913年3月1日價值如置於該日前	4。本期末折舊攤盡之財產	5。前年度折舊總額	6。尚存價值	7。已使用之年數	8。尚可用之年數	9。本期折舊額

第二十五章　中國所得稅課徵手續及報告表

第一節　課稅方法

吾國現行所得稅之課稅方法，係兼採申報與課源二法，前已言之，茲再概述之於左：

甲　第一類所得之課稅方法

（1）甲乙二項之所得，均由執行業務之負責人按規定時期內申報之。

（2）丙項之所得，如有支付之機關或個人者，由其業務負責人或個人以課源法扣繳之，如無支付者，則由

納稅義務者本人申報之。

乙　第二類所得之課稅方法

(1)公務員之所得，由其所服務之機關長官以課源法扣繳之，

(2)自由職業者，或其他從事各業者之所得，如係自營業務，由納稅義務者本人申報之；如係雇主支付，則由雇主以課源法扣繳之。

丙　第三類所得之課稅方法，概由支付息金之行莊商店以課源法扣繳之。

凡須由納稅人自行報告其所得額者，而其本人適爲無行爲能力人及限制行爲能力人，則由其法定代理人代爲報告。

第二節　所得額申報之時期及報告表

所得額申報之時期，依條例及施行細則之規定，述之於左：

甲　第一類甲乙兩項所得之申報，在決算辦妥後舉行之，如事業之結帳，每年分爲二期辦理者，如每年六月底爲小結，十二月底爲總結，各事業應於每年終決算其全年營業之盈絀，編製損益計算書，至遲在決算後三個月內，報告其所得額於主管征收機關；其已合併，解散，歇業，清理經結算後，仍有所得者，應於結算日起二十日內報告

之又受破產之宣告經清理後，仍有所得者，亦應於結算日起二十日內報告之。至於繼續營業之年度變更時，則應于新舊期年度交替日舊之結算二十日內報告之。

至於一時營利事業之所得與一般營業頗多不同，故暫行條例中規定應由扣繳所得稅者或自繳所得稅者，在每個交易決算之後三十天內報告於主管征收機關，在事實上此類所得當以自繳所得稅爲多，故前條規定往往適用。

乙 第二類之所得，應由扣繳所得者，或自繳所得稅者，期照納稅期限隨時報告之。

丙 第三類之所得，應由扣繳所得稅者，或自繳所得稅者于付給或領取利息後一個月內報告之。

至於所得報告之方法，均須按照財政部所得稅事務所之製定各類所得額報告表，由申報者自行具領填報，此項報告表可向當地之行政機關，商會，同業公會，郵政局或征收稅款機關索取查上項報告表大別之分爲二種一爲適用于扣繳法者，一爲適用于自繳法者，以其所得課稅之方法，分別申報之，茲示其格式於左：

財政部所得稅事務處
（格式-報-1110）

第一類營利事業所得額報告表

甲：（自繳用）甲乙兩項營利事業所得

自民國　　年　　月　　日至民國　　年　　月　　日

營業種類：
公司行號名稱：
營業所在地及地址：

資本實額	純益額
實在繳足股金或 實際投入本金：	營業收入總額： 減：營業上實際支出總額：
加：公積金三分之一：	本屆純益：
合計資本實額	減：法定公積： 淨計課稅純益：

（本年度內資本如有變動者應在此欄注明變情形及變動時期：）

所得合資本實額百分比：　　應納稅額：

應除已納之所得稅：

備考：

另附財產目錄資產負債表損益計算書或其他足以證明其所得額之帳簿文據

公司行號……………………（蓋　章）
業務負責人……………………（簽名蓋章）

報告日期：　　年　　月　　日

（本格內各項請報告人勿填寫）

登記號數：　　分類號數

調查	覆查	審查
報告到達日期：年　月　日	核准申請日期：年　月　日	核准申請日期：年　月　日
核定資本額：	核定資本額：	核定資本額：
核定純益額：	核定純益額：	核定純益額：
核定稅率：	核定稅率：	核定稅率：
核定稅額：	核定稅額，	核定稅額：
通知日期：　年　月　日	通知日期：　年　月　日	通時日期：　年　月　日

附註

注意

1. 第一類丙項一時營利事業所得。能按資本額計算者，亦適用本表。
2. 本表由分支店填報時，應於備考欄內載明其本店之名稱及其所在地及與本店之資本關係。
3. 計算所得稅至分爲止，分位以下四捨五入。
4. 本表規定格式長27公分寬21公分。

(XXVI-1.1)

財政部所得稅事務處
（格式-報1120）

第一類營利事業所得額報告表

乙：（自繳用）一時營利事業所得不能按資本計算者

營業種類：

納稅人名稱：

地址

結算日期：

收益總額：

營業開支：

純益額：

應納稅額：

報告日期：　　年　　月　　日

納稅人＿＿＿＿＿＿＿＿
（簽名蓋章）

（本格內各項請報告人勿填寫）

登記號數：		分類號數：
調　　查	覆　　查	審　　查
報告到達日期：年　月　日	核准申請日期：年　月　日	核准申請日期：年　月　日
核定純益額：	核定純益額：	核定純益額：
核定稅額：	核定稅額；	核定稅額：
通知日期：　年　月　日	通知日期：　年　月　日	通知日期：　年　月　日
備　考		

注　　意

1。計算所得稅至分為止，分位以下四捨五入

2。本表規定格式長27公分，寬21公分。

（ⅩXVI-1-1）

財政部所得稅事務處

（格式-報-1130）

第一類營利事業所得額報告表

丙：（自繳用）甲乙兩項營利事業因合併解散歇業轉盤之所得

營業種類

納稅人（或清算人）名稱：

地址：

結算日期：　　年　　月　　日

原有資本額：

財產剩餘額：

財產剩餘額超過原有資本額部分：

應納稅額：

報告日期：　　年　　月　　日

報告負責人＿＿＿＿＿＿（簽名蓋章）

（本格內各項請報告人勿填寫）

登記號數：	分類號數：	
調　　　　查	覆　　　　查	審　　　　查
報告到達日期：年　月　日	核准申請日期：年　月　日	核准申請日期：年　月　日
核定資本額：	核定資本額：	核定資本額：
核定所得額：	核定所得額：	核定所得額：
核定稅率：	核定稅率：	核定稅率：
核定稅額：	核定稅額：	核定稅額：
通知日期：　年　月　日	通知日期：　年　月　日	通知日期：　年　月　日
備　考		

注　　意

1. 另附清算計算書或清理計算書，
2. 計算所得至分爲止，分位以下四捨五入，
3. 本表規定格式長27公分寬21公分，

（XPV1-1-1）

財政部所得稅事務處
（格式-報-1140）

第一類營利事業所得額報告表

丁：（扣繳用）買賣證券物品金銀貨幣所得

營業種類 扣繳者名稱： 地址： 結算日期： 年 月 日	（本格內各項報告人勿塡寫） 登記號數： 分類號數： 扣繳機關符號： 核定納稅額： 核定日期： 年 月 日

所得數額	付出佣金	純益額	應扣所得稅額

以上稅款業於 年 月 日繳送＿＿＿＿＿＿製得第 號收據
（地址）（行名）

扣繳負責人＿＿＿＿＿＿
（簽名蓋章）

注 意

1 扣繳負責人應按日將扣繳之總額塡入本表內，並將各個納稅義務人之所得額及納稅額塡造淸單，一併寄送當地主管征收機關。

2. 計算所得稅至分爲止，分位以下四捨五入，

3. 扣繳所得稅者，如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者，按所得稅暫行條例施行細則第三十條規定，當地主管征收機關照得其扣繳之總額，給予千分之五獎勵金，

4. 本表規定格式長27公分，寬21公分

（XXVI-1-1）

財政部所得稅事務處
（格式-單-2110）

買賣證券物品金銀貨幣所得稅扣繳清單

（扣繳人）

中華民國　　年　　月　　日

納稅人	營業種類	所得數額	減佣金	純益額	扣繳所得稅額

注　意

1. 扣繳人依照本清單格式填寫。
2. 清單內填入之數字，均用阿拉伯字。
3. 此項清單，每日填報一次連同報告表寄送。

(XXV1-1-1)

財政部所得稅事務處
(格式-報-1140)

第一類營利事業所得額報告表

(扣繳用)獎券中獎所得

獎券種類 扣繳者名稱: 地址: 結算日期: 年 月 日	(本格內各項請報告人勿塡寫) 登記號數: 分類號數: 扣繳機關符號: 核定納稅額: 核定日期: 年 月 日

所得總額	扣繳所得稅額	備註

以上稅款業於 年 月 日繳送＿＿＿＿＿＿＿＿＿＿製得第 號收據
(地址) (行名)

扣繳負責人＿＿＿＿＿＿
(簽名蓋章)

注意

1. 扣繳負責人應按日將扣繳之總額塡入本表內，並將各個納稅義務人之所得額及納稅額塡造清單，一併寄送當地主管征收機關。
2. 計算所得稅至分爲止，分位以下四捨五入。
3. 扣繳所得稅者，如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者，按所得稅暫行條例施行細則第三十條規定，當地主管征收機關照得其扣繳之總額，給予千分之五獎勵金。
4. 本表規定格式長27公分，寬21公分。

1-37-500

財政部所得稅事務處
（格式-單-2110）

奬券中奬所得稅扣繳清單

（扣繳人）

中華民國　　年　　月　　日

奬券種類	奬券號碼	所得數額	稅率	扣繳所得稅額

注　　意

1. 扣繳人依照本清單格式塡寫。
2. 清單內塡入之數字，均用阿拉伯字。
3. 此項清單，每日塡報一次連同報告表寄送。

1-37-500

財政部所得稅事務處
（格式報--1210）

第二類薪給報酬所得額報告表

甲：公務人員所得

中華民國　　年　　月份

<table>
<tr><td rowspan="6">扣繳機關名稱：

地址：</td><td>（本格內各項請報告人勿填寫）</td></tr>
<tr><td>登記號數：</td></tr>
<tr><td>分類號數：</td></tr>
<tr><td>扣繳機關符號：</td></tr>
<tr><td>核定稅額：</td></tr>
<tr><td>核定日期：　　年　　月　　日</td></tr>
<tr><td>本月份本機關支付薪給報酬總額：…………</td><td></td></tr>
<tr><td>本月份本機關扣繳所得稅總額：…………</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">以上稅款業於　　年　　月　　日繳送　　（地址）（行名）　　製得第　　號收據并附清單一份

扣繳機關長官
（簽名蓋章）　　月　　日</td></tr>
</table>

注　　意

1. 扣繳機關主管人員按月將本機關扣繳之總額，填入本表內，並將各個納稅義務人每月平均之所得額及應納稅額，分別填造清單，一併寄交財政部所得稅事務處。
2. 計算所得稅至分爲止，分位以下，四捨五入。
3. 本表規定格式長27公分寬21公分。

（XXV-10-1）

財政部所得稅事務處
（格式一單一2110）

公務人員所得稅扣繳清單格式

（機關名稱）

中華民國　　　　年　　　　月份

納稅人姓名	所得種類	本月所得額	扣繳所得稅額
共計			

注　意

1、扣繳機關依照本清單格式填寫，
2。清單內填入之數字，均用阿拉伯字。
3。此項清單，每月填報一次連同報告表[illegible]
4。本清單格式內第二欄之所得種類係　給薪金歲費獎金退職金養老金及其他各種職務上之給與金而言。
5。公務人員於同一月份所得在二種以上者，應分別逐欄填寫，如第一格填寫薪給，第二格填歲費等，……。

（V－10－1）

財政部所得稅事務處
（格式一報一1212）

第二類薪給報酬所得額報告表

乙：（自營用）自由職業者及其他從事各業者所得

中華民國　年　月份至中華民國　年　月份

業務人姓名　別號　籍貫　性別		（本格內各項請報告人勿填寫）	
業別　業務所名稱	執照號數	表到日期：　年　月　日	核定稅額：
業務所地址	電話	登記册頁數：	分類號數：
分所地址	電話	應補稅項；	應退稅額：
其他副業		核定日期：　年　月　日	審核員：

	項目	摘要	報告額	核定額（請勿填寫）
收入				
	收入總額			
支出	業務所房租			
	業務使用人薪（報酬			
	業務上必需之交通費			
	其他業務上必需費用（附表）			
	支出總額			
所得額				
每月平均所得				
應納所得稅額				

表中填寫各項，具屬實－兄，倘有虛報或僞造情事，願照章受罰。應納稅款，業於
年　月　日

送繳＿＿＿＿＿＿＿＿＿＿掣得　字第　號收據，並附清單一份，
（地址）（行名）

申報人
（簽名蓋章）　年　月　日

附表　其他業務上必需之費用明細表

項目	摘要	報告額	核定額(請分塡寫)	備考
業務工具修理費				
廣告				
公會或工會會費				
文具郵電及其他雜費				
共計				

注意

1. 塡表時不得潦草塗改，塡後須簽名蓋章，按規定期限送交征收機關。
2. 業務上之收入，其項目不一者，應分別塡入實數，例如醫業須分別塡寫：(1)門診費(2)出診費(3)手術費
3. 各項收支，應於摘要欄內，詳細註明對方機關或個人之名稱地址。
4. 業務上之開支，胥以業務上直接開支爲限，非直接開支，不得塡入。
5. 業務人就其居所爲營業所者，其房租應比例扣除之，但不得超過租金總額百分之六十。
6. 交通費以受有報酬者爲限，但不得超過其各個報酬額百分之三十。
7. 收入總額減去支出總額，卽爲所得額。
8. 設有兩個以上之業務所，各有其獨立之賬簿者，應分別計其所得額。
9. 應繳之所得稅於結算申報日起，二十日內繳納之。
10. 主管征收機關，於核定應納稅額後，認爲不足時，得令納稅義務人補繳；有餘則退還。
11. 當地主管征收機關，認申報人報告不實時，得指定期限，要求申報人提示有關納稅額之證明文據。申報人對於前項要求怠不履行時，當地主管征收機關，得依調査或其他方法，逕行決定其所得額及納稅額，並通知之，申報人受前項通知時，應依納稅期限納稅。
12. 每月平均所得不及三十元者，免納所得稅。

財政部所得稅事務處
（格式一報一1213）

第二類薪給報酬所得額報告表

丙：（扣繳用）自由職業者及其他從事各業者所得

中華民國　　年　　月份

扣繳機關名稱： 業務： 地址：	（本格內各項請報告人勿塡寫）	
	表到日期：　年　月　日	
	登記册頁數：	核定稅額：
	應補稅額：	應退稅額：
	核定日期：　年　月　日	審核員：
本月份本機關支付薪給報酬總額：＿＿＿＿		
本月份本機關扣繳所得稅總額：＿＿＿＿		

表中塡報各項具屬實見，倘有虛報或僞造情事，願照章受罰。應納稅款，業於　　年　　月　　日送繳＿＿＿＿＿＿＿＿製得　　字第　　號收據，幷附淸單一份。

（地　址）　　（行　名）

扣繳負責人＿＿＿＿＿＿
（簽名蓋章）　年　月　日

注　意

1. 塡表時不得潦草塗改，塡後須簽名蓋章，按規定期限送交征收機關。
2. 扣繳機關主管人員按月將本關機扣繳之總額，塡入本表內，並將各個納稅義務人每月平均之所得額及應納稅額，分別塡造淸單，一併寄交征收機關。
3. 計算所得稅至分爲止，分位以下，四捨五入。
4. 本表規定格式長27公分寬21公分。

財政部所得稅事務處
（格式一單一2212）

自由職業者及其他從事各業者所得稅扣繳清單格式

中華民國　　年　　月份　　　　　　　　第　　頁

扣繳者名稱：

業務：

地址：

（本格內各項請報告人勿填寫）

表到日期：　　年　　月　　日

登記册頁數：	分類號數：
登記稅額：	應退稅額：
核定日期：　年　月　日	審核員：

納稅人姓名	所得種類	服務期間	本月所得額							本月所得實額							應繳所得稅額						備考
			十萬	千	百	十	元	角	分	萬	千	百	十	元	角	分	千	百	十	元	角	分	
共　　人	共　　計																						

注意
1. 扣繳名稱一欄。在自然人，填其姓名；在法人，填業務機關名稱
2. 所得種類一欄，填寫該納稅義務人在課稅期間內之一切按月，按年，不定期，或計件給酬制等各種所得之名稱。
3. 服務期間一欄，填寫按年，不定期，或計件給酬制等所得之獲得期間總日數或總月數
4. 表中所列各欄，視情形而定，非必逐一填寫，如按月領薪且無其他種類所得者，僅填寫所需各欄即可。

財政部所得稅事務處
(格式一號一1310)

第三類證券存款所得額報告表

甲：公債利息所得

中華民國　　年　　月　　日

扣繳機關名稱： 地址：	(本格內各項請報告人勿塡寫) 登記號數： 分類號數： 扣繳機關符號： 核定稅額： 核定日期　年　月　日
公債名稱：	
利息期數：	
規定付息日期：	
支付利息總額：	
應扣所得稅額：	
以上稅款業於　年　月　日繳送＿＿＿＿＿＿(地址)(行名)製得第　號收據	
扣繳負責人＿＿＿＿＿＿(簽名蓋章)	

注　意

1. 本表以塡寫一種公債爲限。
2. 本報告表請運寄財政部所得稅事務處。
3. 計算所得稅至分爲止，分位以下，四捨五入。
4. 扣繳所得稅者如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者，按所得稅暫行條例施行細則第三十條規定，當地主管征收機關，得照其扣繳之總額，給予千分之五之獎勵金。
5. 本表尺寸規定，長27公分寬21公分。

(XXV－10－1)

財政部所得稅事務處
（格式－報－1320）

第三類證券存款所得額報告表

乙：公司債利息所得

中華民國　　年　　月　　日

扣繳公司或行號名稱：

地址：

（本格內各項請報告人勿填寫）
登記號數：
分類號數：
扣繳公司或行號符號：
核定稅額：
核定日期　　年　　月　　日

公司名稱：

公司債票名稱：

公司債發行：　　年　　月　　日　　清償　　年　　月　　日

公司債總額：

債票面額：　甲。＿＿＿＿張數＿＿＿＿數額
　　　　　　乙。＿＿＿＿張數＿＿＿＿數額
　　　　　　丙。＿＿＿＿張數＿＿＿＿數額
　　　　　　丁。＿＿＿＿張數＿＿＿＿數額

利率：

利息期數：

付息日期：

支付利息總額：

應扣所得稅額：

以上稅款業於　　年　　月　　日送＿＿＿＿＿＿製得第　　）號收據
（地址）　（行名）

扣繳負責人＿＿＿＿＿＿
（簽名蓋章）

注　意

1. 本報告表請逕寄當地所得稅征收機關。
2. 計算所得稅至分爲止，分位以下，四捨五入。
3. 扣繳所得稅者如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者，按所得稅暫行條例施行細則第三十條之規定，當地主管征收機關，得照其扣繳之總額給予千分之五之獎勵金。
4. 本表尺寸，規定長27）分寬21公分

（XXY－1£－1）

財政部所得稅事務處
(格式－單－2310)

第二類公司債息所得稅扣繳清單格式

(扣繳機關名稱)

納稅人姓名	債票面額及張數	第　期債息數額 年　月　日	扣繳所得稅額 (千分之五十)

財政部所得稅事務處
（格式一報一1330）

第三類證券存款所得額報告表

丙：公司股息所得

中華民國　　年　　月　　日

扣繳公司名稱： 地址：	（本格內各項請報告人勿塡寫） 登記數號： 分類號數： 扣繳機關衬號： 核定稅額： 核定日期　　年　　月　　日

公司名稱：			
股票發行：　　年　　月　　日			
股票總額：			
股票種類；	甲。	面額	張
	乙。	面額	張
	丙。	面額	張
	丁。	面額	張
付息日期：			
支付股息數額：			
應扣所得稅額（股息千分之五十）			
以上稅款業於　　年　　月　　日繳送＿＿＿＿＿（地址）（行名）　　製得第　　號收據 扣繳負責人＿＿＿＿＿（簽名蓋章）			

注　意

1．本報告表請逕寄當地所得稅征收機關。
2．計算所得稅至分爲止，分位以下，四捨五入。
3．扣繳所得稅者如能依照法定手續期限完全成其扣繳之職責者，按所得稅暫行條例施行細則第三十條規定，當地主管征收機關，得照其扣繳之總額給予千分之五之獎勵金。
4．本表尺寸規定，長27公尺寬21公分。

（XXV－10－1）

財政部所得稅事務處
（格式一單一2320）

第三類公司股息所得稅扣繳清單格式

（扣繳機關名稱）

公司名稱　　　　地址　　　　中華民國　　年　　月　　日

納稅人姓名	第　　次	股息數額	扣繳所得稅額（千分之五十）
合　　計			

財政部所得稅事務處
（格式－報－1340）

第三類證券存款所得額報表第

丁：（扣繳用）存款利息所得

中華民國　　年　　月　　日

扣繳行號名稱：

地址：

（本格內各項請報告人勿填寫）

登記號數：

分類號數：

扣繳行號符號：

核定稅額：

核定日期：　年　月　日

存戶賬號	存款種類	本金數額（以元爲單位）	利率	期限	支付利息數額	應扣所得稅額（利息千分之五十）
共計						

以上稅款業於　　年　　月　　日送繳　　（地）（行名）　　製得第　　號收據

扣繳負責人　　（簽名蓋章）

注意

1. 本報告表請送寄當地所得稅征收機關
2. （計算所得稅至分爲止，分位以下，四捨五入。
3. 扣繳所得稅者如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者，按所得稅暫行條例施行細則第三十條規定，當地主管征收機關得照其扣繳之總額，給予千分之五之獎勵金。
4. 本表規定格式長27公分寬21公分。

（XXV－19－1）

財政部所得稅事務處
（格式一報一1350）

第三類證券存款所得額報告表

戊保險金額超過額所得

中華民國　　年　　月　　日

扣繳保險機關或公司名稱： 地　址： 支付保險金額日期：	（本格內各項請報告人勿塡寫） 登記號數： 分類號數： 扣繳機關或公司符號： 核定稅額： 核定日期　年　月　日
被保險人姓名：　　　　地）；	
保險金額：	
被保險人交付保險費總額：	
被保險人領受保險金額總數：	
超過保險費數額	
應扣所得稅額（十分之五十）	
以上稅欵於　年　月　日繳送＿＿＿＿＿＿製得第　號收據 （地））（行名） 扣繳負責人＿＿＿＿＿＿ （簽名蓋章）	

注　意

1。本表只塡寫一被保人爲限。
2。本報告表請寄交當地所得稅征收機關。
3。計算所得稅至分爲止，分位以下四捨五入。
4。扣繳所得稅者！如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者，按所得稅暫行條例施行細則第三十條規定，當地主管征收機關，得照其扣繳之總額，給予千分之五之獎勵金。
5。本表尺寸規定，長27公分寬21公分

上項報告表之內容，報告人欲證明其正確起見，須提出證明文件，如第一類之所得，應提出財產目錄，損益計算書，資產負債表或其他足以證明其所得額之帳簿文據；第二類自由職業者須提出收計支算書，公務人員或其他從事各業者之扣繳機關須提出各納稅人每月平均所得額，及扣繳稅額之清單。

第二節　調查

納稅人之所得額報告表或由于會計原理之不明，如資本支出與收益支出之錯誤；或由于會計制度之欠當，如收付實現制與權責發生制之混淆，在在足使所得數額，未必可靠；更如心存無弊，亦多藉會計處置以掩飾之，如提高折舊率，虛造營業費用，顯屬收益性質，種種方法，防弗勝防。故稅務當局，爲求得正確之所得數額，而防阻逃稅于未患計，得隨時作精密之調查，對於納稅人之報告，如認爲所報告之所得，尚屬正確，即可根據其所報告之所得額，決定其應納稅款，而于收到報告後十五日內通知該納稅人，在規定期內，前來納稅；如認爲不甚可靠，得于收到報告後十五日內派員調查，或由口頭查詢，或須提示有關之帳簿憑證審閱之，而其決定之所得額及其應納稅額通知該納稅人。

納稅人接到前項通知後，如有不服，得於二十日內敘明理由，連同證明文件請求當地主管征收機關重行覆查。此種覆查須于接收請求之日起十日內行之；覆查之後，應重行決定其納稅額，通知納稅人。

凡供調查或覆查所提示之帳簿憑證，主管征收機關之調查員，對於審閱之文據，均應絕對保守祕密，違者嚴受法律之制裁。

第四節　審　查

凡納稅人接到覆查通知後，仍有不服時，得於十日內申請審查委員會審查決定之。此種委員會，設置于市縣或其他征收區域，視征收區域之大小，及審查案件之繁簡，酌設委員三人至七人，均係無給職，其人選由財政部于當地公務員公正人士及職業團體中聘任之，任期為二年。審查委員開會時，主管征收機關長官或其代表自應列席，以便陳述意見。

主管征收機關對于聲請審查之稅額，應先行存放當地殷實銀行，俟審查委員會決定後，依其決定為退稅或補稅；如係退稅，應將退稅部份之利息，一併退還之。

審查係最後之決定，如仍有不服，得捋起行政訴願或訴訟，藉資救濟。蓋恐審查委員會仍有護其最初之決定，致人民權利利益不得而伸者，故不特以審查為人民權利救濟之手段，且使其得提起訴願或訴訟以伸之也。

第五節　繳納稅款方法

吾國現行制度，所得稅之征稅機關有三；（一）為主管征收機關，指所得稅事務處，專辦所得稅征收事宜，直轄于財政部，並設分事務處于各省市縣，直轄于中央所得稅事務處；（二）為收征機關，由主管征收機關委託各地中央中國交通等銀行或郵政儲匯局代為征收；（三）為各地經收機關，指當地無國家銀行者，得指定其他銀行，商號或處所代為經收，是故納稅人將應納稅款向當地之征稅機關繳納之，而征稅機關于稅款收到後，均應掣給主管征收機關規定之正式收據，並將其稅款定期介交中央銀行。

以言納稅之期限，依施行細則第二十六條之規定，將其應納之稅款繳入征稅機關，否則處以相當罰金及法律之制裁。

（一）第一類甲乙二項納稅期限，應依各業每年之結算期，于每年三月一日起至五月末日止，或八月一日起至十月末日止一次繳納之，凡因（一）合併解散，歇業清理結算後，仍有所得者，（二）受破產之宣告經清理後仍有所得者，及（三）營業年度變更之有所得者，上述三項之應納稅款，均于結算申報日起二十日內繳納之。

丙　項扣繳之所得稅于結算申報時繳納，自之所得稅，于結算申報日起二十日均繳納之。

（三）第三類所得稅于結算息金申報時繳納之。

至於稅款之繳納方法，依施行細則二十七條之規定，列之于左：

（一）第一類甲乙二項之稅款，由業務負責人自行繳納；至於丙項之稅款，如有支付所得之機關，由該機關業

務負責人代爲扣除，如無支付機關，由納稅人或其代理人自行繳納。

(二)第二類之稅款，由直接支付薪給酬報之機關長官或僱主代爲扣繳，如無支付機關或僱主者，自行繳納。

(三)第三類之稅款由付息機關之業務負責人爲代扣繳。

扣繳所得稅者，于扣繳稅款時，應通知納稅人，並將稅款繳入當地經收稅款機關，是以扣繳所得稅者，對納稅人爲納稅之代理人，對政府爲納稅之負責人，而政府一方訂有罰則，藉以監督其不依期報告及繳納，一方予以獎勵之辦法。即「扣繳所得稅者，如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者，當地主管繳收機關，得照其扣繳之總額，給以千分之五之獎勵金，」但此項辦法，不適用于政府機關爲扣繳機關。（見施行細則第三十條。）至於自繳所得稅者，應于每屆結算所結出所得額依期申報，由當地主管征收機關決定其應納稅款，用所得稅額決定通知書通知納稅人，納稅人接到該通知書後，依期繳納之。

第六節　罰則

(一)關于報告者

(甲)不依期報告或怠于報告者，主管征收機關得科以二十元以下之罰金。

(乙)隱匿不報或爲虛僞之報告者，除科以二十元以下之罰金外，並得移法院科以漏稅額二倍以上五倍

以下之罰金，其情節重大者，得併科一年以下有期徒刑或拘役。

(丙)申報人對于明知不實之所得額，故爲申報者，除依乙項罰鍰或論罪外，其有觸犯刑法僞造文書罪之情形者，主管征收機關並應報請法院法辦

(二)關於納稅者

納稅義務者或扣繳所得稅者不依期限繳納稅款主管征收機關得移請法院追繳，並依左列規定取罰之。

(一)欠繳稅額全部或一部逾三個月以上者，科以所欠金額百分之三十以下之罰金。

(二)欠繳稅額全部或一部逾六個月以上者，科以所欠金額百分之六十以下之罰金。

(三)欠繳稅額全部或一部逾九個月以上者，科以所欠金額一倍以下之罰金。

附錄一

參考文獻

(一)中文

1. 胡善恒：賦稅論(商務版)
2. 何廉，李銳：財政學(商務[illegible])
3. 杜俊東[illegible]：所得稅論(商務版)
4. 吳廣治：所得稅(中華版)
5. 潘序倫，李文杰：所得稅之原理及實務(商務版)
6. 朱偰：中國租稅問題(商務版)
7. 金國寶：英國所得稅論(商務版)
8. 周葆鑾：所得稅法詳論(北京經濟學社)
9. 王逢辛：所得稅納稅須知(經濟書局)
10 沈立人：對於所得稅問題之管見

11 郭　衛：所得稅暫行條例釋義（會文堂）

12 辛景文：所得稅暫行條例釋義

13 張志樑：所得稅暫行條例詳解（商務版）

14 張志樑：所得稅實施計劃（經濟建設商務版）

15 錢祖齡：英國所得稅額計算述例（會計季刊第二卷第二期）

16 財政部：現在實行的所得稅

17 徐永祚：所得稅實施後若干會計問題之討論（會計雜誌第八卷第二期）

18 徐永祚：所得稅與會計十講

19 謝霖陳德容合編：中國自由職業會計制度與所得稅

20 袁際唐：美國現行所得稅（信託季刊第二卷第一期）

21 銀行週報：

仲　瓌：英國所得稅制度述略（第十九卷第卅五，第卅七兩期）

童正家：我國目前能否施行所得稅之商榷（第二十卷第十八期）

袁際唐：英國現行所得稅（第二十卷第十九期）股票利息所得稅之商榷（第二十卷第三十期）

子　明：徵收所得稅問題（第二十卷第二十七期）

權　時：立法院通過所得稅暫行條例後之感想（第二十卷第二十八期）所得稅暫行條例所引起之問題（第二十卷第三十期）

劉振東：爲所得稅問題敬告國人（第二十卷第二十八期）

謝人偉：所得稅與儲蓄之二重課稅（第二十卷第二十八期）

段仲榕：我國征收所得稅之商榷（第二十卷第三十期）

郭佩弦：人壽保險應免征所得稅之理由及例證（第二十卷第三十五期）

陳德容：所得稅暫行條例總則之研究（第二十卷第三十六期）

徐永祚：開征所得稅後一般商人對於會計上應有之認識（第二十卷第四十一期）

張　森：所得與資本之性質（第二十卷第四十一期）

陳文麟：論我國所得稅法中營利事業所得計稅之標準（第二十卷第四十六期）

銀行學會：對於所得稅研究之結果（第二十卷第五十期）

22 潘序倫：會計學（商務版）

23 錢祖齡袁際唐合編：實用會計學（民智版）

（二）日文

24 汐見三郎：各國所得稅制度論（有斐閣出版）

（寧柏青譯：各國所得稅制度論，商務版）

25 船田勇：稅務會計（東洋出版社）

26 片岡政一：稅務會計（森山書店）

（三）英文

27. Altman, G. T.: Introduction to Federal Taxation(Commerce Clearing House)

28. Baxter, W. T.: Income Tax for Professional Students (Pitman & Sons)

29. Buckley, D. A.: Current Problems of Federal Taxation Accounting Reviews, June 1936

30. Burns, J.: Income Tax Guide 1935-1936 (Pitman & Son)

31. Burton, J. H.: Rates & Taxes (P. S. King & Sons)

32. Carter, Roger N., & Edwards, Herbert: Murray and Carter's Guide to Income Tax Practice (Gee & Co.)

33. Clader, W. A.: Peculiarities of our Federal Tax Journal of Accountancy May, 1936

34. Davis, B. & Cregory, H. P.: Traders' Accounts and Income Tax (Sweet & Maxwell)

35. Dixon, L. C. G. & Needham, B. W.: Leading Cases on Income Tax (Pitman & Sons)

36, Dominion of Canada: Income War Tax Act

37. Feildhouse, A.: Income Tax Simplified

38. Fryer, E. B.: Introduction to Income Tax (Pitman & Sons)

39. Gully, H. J.: Income Tax up to Date (The Financial News)

40. Haig, R. M.: The Federal Income Tax

41. Herndon, J. G.: Our New Federal Tax (John C. Winston Co.)

42. Jordans: Income Tax Guide 1935-1936 (Jordans & Sons)

43. Kester, R. B.: Advanced Accounting (Ronald Press)

44. Kohler, E. L.: Federal Income Tax (Shaw Co.)

45. Lyell, M.: Income Tax Relating to non-Residents and/Foreign Income

46. Magill, R.: Taxable Income (Ronald Press)

47. Merchant, F. R.: Refund of Indian Income Tax (Pitman & Sons)

48. Mcginley, Lee: Public Accounting Procedure, Part III Income Tax Procedure

49. Montgomery, R. H.: Income Tax Procedure, 1921, 1927, 1929

50. Montgomery, R. H.: Income Tax Handbook (Ronald Press)

51. Moore, F. E.: Digest of Federal Tax Decisions (Fleet Mcginley, Inc.)

52. More, J.: The Savings of Income Tax, Surtax and Death Duties (Butterworth & Co.)

53. Mustoe, N. E.: Income Tax on Land and Buildings (Sweet & Maxwell)

54. National Tax Association: State & Local Taxation

55. Needham, R. W.: Income Tax Principles (Cee & Co.)

56. Paton, W. A.: Accountants' Handbook

57. Porters, R. J.: Dictionary of Bookkeeping

58. Prentice-Hall: Federal Tax Course 1935-1936 1936-1937

59. " Federal Tax Law, with Explanatory Digest

60. Seligman, E. R. A.: Income Tax

61. Sharles, F. F. & Croom-Johnson, R. P.: Graham-Dixon and Eccott, W. J.: Income Tax Law, Practice and Administration (Pitman & Sons)

62. Sherwood, G. F.: Federal Tax Accounting

63. Smith, P. S.: Guide to Income Tax Acts

64. Spanlding, H. B.: The Income Tax in Great Britain and the United States

65. Stemp, V. H.: New Factors in Federal Taxation Journal of Accountancy Oct, 1936

66. Tolley: Income Tax and Surtax

67. Tolley: Handbook of Income Tax (Waterlow & Sons)

68. Walton Publishing Co.: Walton Federal Income Tax Accounting and Procedure

附錄二

所得稅暫行條例施行細則二十五年八月廿二日行政院公布

（暫行條例參閱本書第四五——五五頁）

第一條　本細則依照所得稅暫行條例（以下簡稱暫行條例）第二十一條規定制定之

第二條　駐在中華民國境內各國外交官之所得免予征稅

第三條　在中華民國境內居住未滿一年之外國人其所得之來源不出自中華民國境內者免予徵稅

第四條　前兩條之規定以各外國對於中華民國有同一之待遇者爲限適用之

第五條　凡營利事業本店在中華民國國外分支店營業所在國內或分支店營業所在國外而本店在國內者無論其資本是否與本店互爲劃分均就其在中華民國境內營業盈利之部份計算其所得額準用暫行條例第四條稅率課稅

第六條　本店及其分支店營業所同在中華民國境內而其資本互爲劃分者應分別計算其所得額

第七條　稱資本者謂照公司組織實在繳足之股金或其他組織實際投入之本金

有公積金者得按其總額以三分之一併入資本計算

第八條　第一類甲乙兩項營利事業之所得得依各業習慣每年結算一次其不滿一年者就其營業期間之所得計算課稅

第九條　營業年度變更時依新舊年度交替期間之所得計算課稅

第十條　第二類所得以星期計者每月按四星期計算課稅

第十一條　第二類所得以月計者不足一月時就其所得之實數計算課稅

第十二條　買賣與本業務無關之物品證券或金銀貨幣而其所得又不在本業務收入項下計算者以一時營利事業論非營業之個人爲前項之買賣而不於約定期日以現貨交割者亦同

第十三條　非營利事業之法人或團體而兼營營利事業者視爲營利事業

第十四條　稱法定儲蓄金者以政府法令規定之儲金爲限

第十五條　計算第一類所得時應就其收入總額內減除營業期間實際開支呆賬折舊盤存消耗公課及依法令所規定之公積金以其餘額爲純益額依照暫行條例第三條規定之稅率課稅

第十六條　左列各項收入均屬第二類薪給報酬之所得

一、公務員之俸給薪金歲費獎金退職金養老金及其他職務上所得之給與金

二、自由職業者其他從事各業者因職業及工作上所受之薪給年金報酬及其他金錢之給與

第十七條　計算自由職業者及其他從事各業者之所得如有左列各項費用時應先行扣除以其餘額爲所得額

一、業務所房租

二、業務使用人薪給報酬

三、業務上必需之舟車旅費

四、其他業務上直接必需之費用

業務人就其居所爲營業所者其房租應比例扣除之但不得超過租金總額百分之六十本條第一項第三款之舟車旅費以受有報酬者爲限但不得超過其各個報酬額百分之三十

第十八條 自由職業者及其他從事各業者設有兩個以上之業務所各有其獨立之賬簿者應分別計算其所得額

第十九條 依本細則第十二條規定之營利應於各個交易結數時計算其所得額

第二十條 扣繳所得稅者或自繳所得稅者應依照暫行條例第八條至第十一條規定之期間向當地主管征收機關申報所得額

第二十一條 無行爲能力人及限制行爲能力人之所得額由其法定代理人依照前條規定代爲申報

第二十二條 第一類甲乙兩項之營利事業因合併解散歇業清理經結算後仍有所得者應於結算日起二十日內向當地征收機關申報所得額

受破產之宣告經清理後仍有所得者破產管理人依前項之規定申報其所得額

第二十三條 營業年度變更時執行業務之負責人應依照本細則第九條規定於結算日起二十日內申報其所得額

第二十四條 第一類所得之申報人於申報時應提出財產目錄損益計算書資產負債表或其他足以證明其所得額之賬簿文據

第二十五條 所得稅稅款由財政部主管征收機關委託國家銀行或郵政儲金匯業局徵收之其當地無上列機關者得指定其他銀行商號或處所代爲經收

第二十六條　各類所得稅之納稅期限依左列規定
一、第一類甲乙兩項繳稅期限應依各業每年之結算期於每年三月一日起至五月末日止或八月一日起至十月末日
止、次繳納之丙項所得稅於結算申報時繳納
二、第二類所得稅按月繳納之
三、第三類所得稅於結算息金申報時繳納之
第一類丙項第二類自繳之所得稅及本細則第二十二條第一項第二項第二十三條應繳之所得稅於結算申報日起二
十日內繳納之
第二十七條　所得稅繳納方法如左
一、關於第一類甲乙兩項者由業務負責人自行繳納
二、關於第一類丙項者如有支付所得之機關由該機關業務負責人代為扣繳如無支付機關由納稅義務人或其代理
人自行繳納
三、關於第二類者由直接支付薪給報酬之機關長官或雇主代為扣繳無支付機關或雇主者自行繳納
四、關於第三類者由付息機關之業務負責人代為扣繳
第二十八條　扣繳所得稅者於扣繳稅款時應通知納稅義務人並將稅款向當地經收稅款機關繳納之
前項扣繳所得稅者除支付無記名證券利息及存款利息另以特種表式申報外應開具各個納稅義務人所得額申報當

地主管征收機關

第二十九條 經收稅款機關於收到前條所扣稅款時應掣給主管征收機關規定之正式收據

第三十條 扣繳所得稅者如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者當地主管徵收機關得照其扣繳之總額給予千分之五之獎勵金

前項獎金於政府機關不適用之

第三十一條 自繳所得稅者於接到當地主管征收機關決定所得稅額之通知書後應各依納稅期限向經收稅款機關繳納所得稅

前項自繳者應向經收稅款機關掣取主管征收機關規定之正式收據

第三十二條 財政部主管征收機關應制定各類所得人納稅額通知書發交各地征收機關依暫行條例第十四條之規定通知納稅者

第三十三條 當地主管徵收機關應於收到申報人申報十五日內將其所得稅額之決定如申報人請求重行調查時應自接收請求之日起一月內重行決定其稅額

第三十四條 當地主管征收機關認申報人申報不實時得指定期限要求申報人提示有關納稅額之證明文據

申報人對於前項要求怠不履行時當地主管征收機關得依調查或其他方法逕行決定其所得額及納稅額並通知之

申報人受前項通知時應依納稅期限納稅

第三十五條 當地主管征收機關對於扣繳之稅額發現不足時應責令扣繳所得稅者繳足之

第三十六條 納稅義務人對於扣繳之所得稅認有應行減除者得向當地主管徵收機關聲請退稅

第三十七條　財政部主管徵收機關應製定各類所得額申報表發交各地徵收機關由申報者自行具領填報

前項申報表得由各地徵收機關委託當地行政機關商會同業公會郵政局或經收稅款機關存備申報者具領并公告或揭示之

第三十八條　各類所得額申報表不得附徵任何費用

第三十九條　當地主管徵收機關應設置各類所得名簿按照申報表及決定通知書之內容將納稅者姓名住址職業所得額決定納稅額及其他應行記載事項分別記載之

第四十條　所得稅額決定通知書應分所得種類編號登記

第四十一條　扣繳所得稅者自繳所得稅者或代繳所得稅者對於調查覆查審查人員要求提示之憑證不得加以拒絕

第四十二條　申報人對於明知不實之所得額故爲申報者除依暫行條例第十九條罰鍰或論罪外其有觸犯刑法僞造文書罪之情形者主管徵收機關並應報請法院法辦

第四十三條　徵收所得稅機關人員對於納稅人之所得額納稅額及其證明關係文據應絕對保守祕密違者經主管長官查實或於受害人告發經查實後主管長官應予以撤職或其他懲戒處分觸犯刑法者並應報請法院法辦

第四十四條　當地主管徵收機關依暫行條例第十八條第十九條第二十條各款規定科罰時應向受罰人送達處分書對於繳納之罰款應給予收據

前項處分書及收據應加蓋處罰機關之關防及負責人之名章

第四十五條　股份有限公司或股份兩合公司發行股份時應將股份總額股票種類每股金額營業年度報明當地主管徵收機關已發行之股票應由各該公司於本細則施行日起一個月內將前項應報事項報明當地主管徵收機關

第四十六條　公司商號行棧工廠及營利之個人應於本細則施行日起一個月內將姓名住址營業資本或股本實額報明當地主管徵收機關

第四十七條　本細則所定各種書表簿册單據格式由財政部製定之

第四十八條　本細則未盡事宜財政部得隨時呈准　行政院修正之

第四十九條　本細則自民國二十五年十月一日起施行

附錄三

第一類營利事業所得稅徵收須知草案

一、施行細則第五條所稱分支店營業所在國外，而本店在國內者，係指分支店營業所全部在國外者而言。如分支店一部份在國外者，其在國外部份營業上之盈利，應於計算本店純益時，將其剔除。

二、施行細則第六條所稱本店及其分支店之資本互爲劃分者，係指分支店之資本及營業完全獨立者而言。

三、營利事業之資本額有增減時，應於增減日起十五日內，報告當地主管徵收機關。

四、施行細則第七條第一項所稱之資本，不包含信用或勞務之出資。

五、施行細則第七條第二項所稱之公積金，以依法令所規定之公積金爲限

六、如營業年度中資本額有增減者，應以該年度資本之各月末平均額爲該年度之資本，例如一月份之資本爲十萬元，至十月份資本增加爲十五萬元，則其資本額應爲九個月乘十萬元，三個月乘十五萬元之和，而以十二個月除之，所得之數，計爲十一萬二千五百元。

七、甲乙兩項營利事業，其營業期間不滿一年或營業年度有變更者，計算其所得時，應就該營業期間或新舊交替期間，相當於全年度之比例，換算其資本額，例如營業期間爲三個月，所得純益爲三千元，資本實額爲十二萬元，則三個月相當於全年十二個月之四分之一，故該期間之資本實額，應爲十二萬元之四分之一，計爲三萬元，該期間所得純益三千元，合資本實額三萬元，計爲百分之十。

八、前項營業期間不滿一月者，作爲一月計算。

九、稱收入總額者，係指營業上實收及可收之總收益而言。

一〇、稱實際開支者係指營業上已付及應付未付之必要合理費用，及呆賬折舊盤存消耗以外之其他損費而言。

一一、稱依法令所規定之公積金以公司法第一百七十條第一第二兩項提存之公積金，及超過票面金額發行股票之溢價爲限，至公積金已達資本總額二分之一者，其所提之公積金，不得作爲法定公積金。

一二、左列各款，不能認爲營業上之必要合理費用及損耗，如納稅義務者列入損益計算書中，應於計算純益時，將其剔除。

1. 資本之利息

2. 股東董事監察人經協理及其他使用人所攤分之利益

3. 自由之捐贈

4. 營業上擴充或改革設備之費用

5. 房屋工廠倉庫機械工具器具及船舶等之修理費用足以增加其原有價值或效用者

6. 經營本業及附業以外之損失

7. 水火風暴之損失受有保險賠償金之部份

一三、營業收益中已納之所得稅，應於應納之所得稅額中扣除之。

一四、資產之估價，依估價方法及附表規定計算之。

一五、上年度營業之虧損，不得列入本年度計算。

一六、甲乙兩項營利事業，因合併解散歇業轉盤經清算或清理後，其剩餘之財產額，超過原有資本實額者，就其超過部份，照暫行條列第

四條稅率課稅。

一七、甲乙兩項營利事業之所得，納稅義務者應於每營業年度結算後三個月內，塡具第一類所得額甲種報告表，并依照施行細則第二十四條規定，提出財產目錄，資產負債表，損益計算書或其他足以證明其所得額之賬簿文據，報告當地主管徵收機關。

一八、營利事業所得以年計者其營業期間不滿一年，或變更營業年度者，納稅義務者應於結算後二十日內，依照前項手續，報告其所得額。

一九、一時營利事業之所得，能按資本計算者，納稅義務者應於結算後一個月內，依照本須知第十七項手續，報告其所得額。

二〇、一時營利事業之所得，不能按資本計算者，納稅義務者應於結算後一個月內，依照第一類所得額乙種報告表格式，分別塡明，報告當地主管徵收機關。

二一、甲乙兩項營利事業，因合併解散歇業轉盤所經清算或清理後，仍有所得者，應塡具第一類丙種報告表依照前項手續連同清算或清理計算書報告其所得額。

二二、施行細則第十二條第一第二兩項買賣之所得，應由支付所得之經紀人或付款人，於結算或支付時，將應課之所得稅款，先行扣下，繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關，製取收據，并照第一類所得額丁種報告表格式，逐日塡明，連同扣繳清單，報告當地主管徵收機關。

二三、第一類甲乙兩項納稅義務者遇主管徵收機關調查或復查時，未能提出該營業年度或前年度交易進出及銀錢收付之必要賬簿或資產負債性質之簿據，或其他足資證明之文件者，主管徵收機關得逕行決定其資本額所得額及其應納稅額。

附資產估價方法

一、資產之估價除本方法別有規定外以原價為標準原價高於時價時以時價為標準但合併解散歇業轉讓清理時概以時價為標準

二、原價指取得價格或建造價格

三、取得價格包括資產取得時之代價及因取得并為適於營業上使用而支付之必要費用

四、建造價格包括自設計建造裝置以至適合於營業使用為止之一切費用

五、時價指結算時當地市面通行之價格而言

六、納稅義務者對於估價不能提出確實證明文件時主管征收機關得逕行估定其價額

七、因加工改良或改造修理而增加資產之原有價值或效用者其支出之費用應加入原價計算

八、房屋工場倉庫塢閘船舶機械器具工具裝修及附屬設備等資產之估價應以其原價中按期扣除折舊後之價額為標準

九、前項折舊率照附表及其說明算定之

一〇、舊房屋機器及其他固定設備之拆卸費及因變更配置所支出之費用不得加入原價計算

一一、營業權商標權著作權專利權及各種特許權以限於出價取得者作為資產

一二、前項資產之估價應以其原價中按期折除後之價額為標準

一三、前二項資產之折除率依其取得原價與左列規定年數之比例算定之

（一）營業權十年

（二）著作權十年

（三）商標權專利權及其他各種特許權等各依其取得後法定享有之年數

一四、運送品之估價其到達地之時價低於出運時之原價時以到達地之時價爲標準

一五、製成品半製品及未完工程之估價以製造成本爲標準但製成品半製品之時價低於製造成本者以時價爲標準

一六、副產品之估價以自其時價中除去販賣費用後價格爲標準

一七、商品原料品半製品製成品副產品實地盤存時遇有呆藏變質破壞部份者得酌量減低其估價遇有廢棄或缺少者得剔除之

一八、因實地盤存所生之消耗不得超過帳面盤存數額百分之五

一九、銷貨帳款應收帳款應收票據及各項欠款等債權有左列情事之一者得列爲損失

(一)因倒閉逃匿或受破產之宣告或其他原因致債權之一部或全部不能收回者

(二)債權中有逾期二年經合法之催收未能收取本金或利息者

二〇、前項第二款呆收債權於已列入損失後收回者就其收回之數額列爲收回時年度之收入

二一、分期攤還之債權按照其攤還期限有利息者并按其利率算出其現價爲估價標準

二二、遞延資產之估價以其有效期間未經過部份之數額爲標準

二三、開辦費之攤提每年至多不得超過原額百分之二十

二四、公司債發行差損金及發行費應按其償還期限分期攤提并以其逐期攤提後之餘額爲估價標準

二五、納稅義務者應於財產目錄中註明原價與時價之差額及其估定之價額

附折舊率計算表

工業製品成本計算表

折舊率計算表（一）

種類	構造	耐用年數
事務所或住宅建築物	鋼骨水泥或磚石造	六〇
	木架磚石造	三〇
	木造	二〇
工場或倉庫用建築物	鋼骨水泥或磚石造	四〇
	木架磚石造	二〇
	木造	一五
烟囱	鋼骨水泥或磚石造	三〇
	磚造	一六
	鐵皮造	六
裝修及附屬設備	木造鐵造及其他	一〇
船舶	鐵造	二〇
	木造	一〇
機械	鐵製	一六
	木製	八

工具		器具	
鐵製	木製	鐵製	木製
八	二	二〇	五

(二)

耐用年數	折舊率：以原價為計算基礎者	折舊率：以未折減餘額為計算基礎者	耐用年數	折舊率：以原價為計算基礎者	折舊率：以未折減餘額為計算基礎者
二	千分之五〇〇	千分之六八四	三	千分之三三四	千分之五三六
四	千分之二五〇	千分之四三八	五	千分之二〇〇	千分之三六九
六	千分之一六七	千分之三一九	七	千分之一四三	千分之二八〇
八	千分之一二五	千分之二五〇	九	千分之一一一	千分之二二六
一〇	千分之一〇〇	千分之二〇六	一一	千分之九一	千分之一八九
一二	千分之八三	千分之一七五	一三	千分之七七	千分之一六二
一四	千分之七一	千分之一五二	一五	千分之六七	千分之一四二
一六	千分之六三	千分之一三四	一七	千分之五九	千分之一二七

(二)

一八	千分之五六	千分之一二〇
二〇	千分之五〇	千分之一〇九
二二	千分之四五	千分之九九
二四	千分之四二	千分之九一
二六	千分之三八	千分之八五
二八	千分之三六	千分之七九
三〇	千分之三四	千分之七四
三二	千分之三一	千分之六九
三四	千分之二九	千分之六五
三六	千分之二八	千分之六二
三八	千分之二六	千分之五九
四〇	千分之二五	千分之五六
四二	千分之二四	千分之五三
四四	千分之二三	千分之五一
四六	千分之二二	千分之四九
一九	千分之五三	千分之一一四
二一	千分之四八	千分之一〇四
二三	千分之四三	千分之九五
二五	千分之四〇	千分之八八
二七	千分之三七	千分之八二
二九	千分之三四	千分之七六
三一	千分之三二	千分之七二
三三	千分之三〇	千分之六七
三五	千分之二九	千分之六四
三七	千分之二七	千分之六〇
三九	千分之二六	千分之五七
四一	千分之二四	千分之五五
四三	千分之二三	千分之五二
四五	千分之二三	千分之五〇
四七	千分之二一	千分之四八

四八	千分之二一	千分之四七	四九	千分之二〇	千分之四六
五〇	千分之二〇	千分之四五	五一	千分之二〇	千分之四四
五二	千分之一九	千分之四三	五三	千分之一九	千分之四三
五四	千分之一九	千分之四二	五五	千分之一九	千分之四一
五六	千分之一八	千分之四〇	五七	千分之一八	千分之四〇
五八	千分之一七	千分之三九	五九	千分之一七	千分之三八
六〇	千分之一七	千分之三八			

一、第一表規定各種固定資產之最短耐用年數

二、第二表規定各種固定資產之最大折舊率

三、各種固定資產應依規定耐用年數查見規定折舊率計算折舊額

四、本年度之折舊額如超過規定之折舊率而其歷年累計之折舊額未超過依照規定折舊率所折減之累計額時在未超過之限度內仍屬有效

五、如採用以原價爲計算基礎之折舊方法其累計額達原價十分之九以後不得再行折舊

六、使用年數已達規定年限而其折舊累計額未滿原價十分之九者仍得繼續行使折舊但以滿原價十分之九爲限

七、固定資產在取得時已經過相當年限之使用者應按耐用年數就其未使用年數照規定折舊率計算

八、固定資產在經過相當年數使用後其原價遇有增加或減少時就其增加或減少後之價額按照未使用年數之折舊率計算

九、表中所列之折舊率均以一年爲計算單位如不滿一年者應照期間之長短比例計算之

工業製品成本計算表

項目	一（元）	一（角分）	二（元）	二（角分）	三（千）	三（元）	三（角分）
用去原料							
期初存料	×××	××					
本期進料	×××	××	×××	××		×××	××
減期末存料			×××	××		×××	××
直接人工							
間接費用							
薪給報酬			×××	××			
房地租			×××	××			
膳宿費			×××	××			
物料費			×××	××			
燃料費			×××	××			
動力費			×××	××			
水電費			×××	××			
修理費			×××	××			
運送費			×××	××			
保險費（包括貨品房屋）			×××	××			
稅捐			×××	××			
文具費			×××	××			
消耗費			×××	××			
醫衛費			×××	××			
消防費			×××	××			
折舊費			×××	××			
獎勵費			×××	××			
醫藥費			×××	××			
撫卹費			×××	××			
職工保健娛樂費			×××	××			
職工子女教育費			×××	××			
雜支			×××	××		×××	××
本期製造費用					××	×××	××
加　期初在製品					××	×××	××
					××	×××	××
減　期末在製品					××	×××	××
本期製品成本					××	×××	××

第二類薪給報酬所得稅徵收須知草案

一、公務人員之範圍如左

1. 各級黨部及其所屬各機關之人員
2. 中央及地方政府及其所屬機關之人員
3. 國立及省市縣立學校之職員教員
4. 官營事業之人員
5. 地方自治團體之人員
6. 其他依法令從事公務之人員

二、前項所列各機關團體之伕役工人非公務人員應屬於其他從事各業者之範圍

三、從事公務之人員無國籍職務之別其薪給報酬之所得均照施行細則第二十七條第三款規定扣繳所得稅

四、公務人員因公支領之費用不屬於薪給報酬之範圍不予課稅

五、公務人員之薪給報酬按其原支額計算課稅不得減除任何費用

六、自由職業者及其他從事各業者除本業務上勤勞所得之薪給報酬外有兼營本業務有關之營利事業者其薪給報酬所得與營利所得應分別計算課稅

七、業務上薪給報酬之所得如為物品或有價證券以給予時之市價折合法幣計算之

八、施行細則第十七條規定得予減除之開支以設有業務所者爲限

九、左列各款屬於前項同條第四款所規定之開支

1.業務用具修理費

2.廣告費

3.公會會費

4.文具郵電及其他雜費

一〇、勞工之人身保險費用得於薪給報酬內減除之

一一、自由職業者及其他從事各業者設有聯合業務所得應就其分攤之約定各別計算其收入及支出

一二、薪給報酬之所得以月計者其不足一月之所得應就其所得之實額按原支額計算課稅例如某甲月薪定額四百元於半個月時離職實支二百元應按二百元之額照原支四百元之稅率計算課稅四元八角

一三、公務機關或雇主未能按月發給全薪者依左列規定計算課稅

1.折扣發薪者先就已發實額之稅率計算課稅至補發時再以補發部分與已發部分合併計算補繳稅款例如某甲月薪三百元先發六成一百八十元暫照先發部分之稅率計算課稅二元二角至補發四成一百二十元時再與已發部分合併計算即照三百元之稅率每月課稅五元六角除已繳二元二角外每月應補繳三元四角

2.以借支方式代替發薪者應就其各該月所借之實額照前款之計算方法補繳稅款

一四、薪給報酬所得以年計者以一年所得之總額用一年之月數除之其所得之數即爲每月之平均數例如某甲年薪一千二百元用十

二除之每月平均一百元課稅六角十二個月共應課稅七元二角於支付時一併扣繳

一五、所得有定期者例如薪給報酬以季或半年計算者或定期之給予金均屬之以該期間之月數與所得之金額照前項方法平均計算之

一六、薪給報酬之所得同時有以月計者及以一年計者或有定期之所得在二種以上時應合併平均計算之例如某甲月薪三百元按月繳納所得稅五元六角至年終又支領年獎金一千二百元應就年獎金額用一年之月數除之其所得之每月平均數爲一百元再與每月月薪三百元之數相加則某甲每月平均所得爲四百元應按月課稅九元六角除按月已扣繳稅款五元六角外每月尚須補稅四元全年應補稅款合共四十八元於支付此項年獎金時一併補繳之其在該年內每月月薪如有增減者應於補稅時比照上列方法計算之

一七、薪給報酬所得納稅額照附表計算之

一八、各機關長官或各雇主於每月發給薪給報酬時應將其直接所屬公務人員或其使用人應納之所得稅分別扣下按月直接繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關製取收據並塡具第二類甲種或丙種所得額報告表連同扣繳清單報告當地主管征收機關如遇有本須知第十三項至第十六項情事者扣繳機關於報告時應另單載明

一九、自由職業者及其他從事各業者之所得如無固定支付機關或雇主者應自民國二十六年一月一日起每六個月終結算一次就其各月所得平均額塡具第二類乙種報告表如須扣除費用者並應連同收支計算表於結算日報告當地主管徵收機關核定其所得額及應納稅額並於報告日起二十日內將應納之稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關製取收據

二〇、自由職業者及其他從事各業者對於主管徵收機關調查或復查時未能提出證明文件簿據者主管徵收機關得就其業務之狀況

逕行決定其所得額

第二類證券存款所得稅征收須知草案

一、公債包含中央或地方政府發行之債票庫券證券國券

二、股票利息係指股息而言

三、存款利息包含左列各款

(1)銀行錢莊所收存款之利息

(2)銀錢業外商號團體及個人借與公司商號款項之利息

四、銀行錢莊之放款及銀錢業同業間或其分支店間之往來款項其所生之利息應歸入營業收益項下計算不征收存款利息所得稅

五、凡屬於教育慈善機關或團體之基金存款應用該機關或團體之戶名由存款機關於收受存款時報明當地主管征收機關核准其在二十六年一月一日以前存入或不用該機關團體戶名者應於開征日起一個月內補報或改正之其不補報或改正者以普通存款論

六、以公債作爲基金或抵押品者其由公債所得之利息應照扣所得稅但教育慈善機關或團體之基金得提出監督或管理機關或其他確實證明文件向主管征收機關聲請退稅

七、壽險被保險人滿期領受之保險金額超過保險費總額者其超過部分視爲存款利息之所得照條例第六條稅率課稅但勞工保險金額免予課稅

八、支付公債利息之機關應於每屆付息時在所得息金總額內先扣千分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關製取收據並塡具第三類甲種所得額報告表報告當地主管征收機關

九、發行公司債之股份有限公司應於每屆支付債息時在所得息金總數額內先扣千分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關製取收據幷塡具第三類乙種所得額報告表報告當地主管征收機關

一〇、股份有限公司之董事或股份兩合公司之無限責任股東及監察人應於每屆發給股息時在所付息金總額內先扣千分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關製取收據幷塡具第三類丙種所得額報告表報告當地主管征收機關

一一、收受存款之行號應於每次結算利息時在息金內先扣千分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關製取收據並塡具第三類丁種所得額報告表報告當地主管征收機關

一二、本須知第七項規定保險金額之所得應由保險人於支付時按照前項手續扣繳所得稅幷塡具第三類戊種所得額報告表報告當地主管徵收機關

一三、扣繳公司債息股息之機關於報告所得額時應照部定格式塡具納稅義務人清單一併附報